

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

**LOS ESTANDARES PROFESIONALES
Y LAS TECNICAS DE AUDITORIA**

BIBLIOTECA CENTRAL-USAC
DEPOSITO LEGAL
POR
PROHIBIDO EL PRESTAMO EXTERNO

LAUREANO GILBERTO LOPEZ CASTILLO

TESIS

PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA
DE LA

Facultad de Ciencias Económicas

DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

Al conferírsele el Título de

CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

EN EL GRADO DE LICENCIADO



Guatemala, Septiembre de 1966

DL
03
T(119)

JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

DECANO	Lic. Raúl Sierra Franco
VOCAL 1°	Lic. Rafael Piedrasanta Arandi
VOCAL 2°	Lic. Tulischth F. Díaz Avila
VOCAL 3°	Lic. Aníbal de León Maldonado
VOCAL 4°	Br. Antonio Blanco Gómez
VOCAL 5°	P. C. Armando Muralles
SECRETARIO	Lic. Arturo Morales Palencia

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN

GENERAL PRIVADO

Lic. Raúl Sierra Franco
Lic. Aníbal de León Maldonado
Lic. José Guillén Villalobos
Lic. Carlos Enrique Carrera Samayoa
Lic. Arturo Morales Palencia

GUSTAVO MIRON P.
ECONOMISTA Y AUDITOR PUBLICO

TELEFONOS
20566 - 22338

APARTADO POSTAL 88 - GUATEMALA
GUATEMALA, C. A.

Guatemala, 16 de Agosto de 1966

Sr. Decano de la
Facultad de Ciencias Económicas,
Universidad de San Carlos de Guatemala.
SU DESPACHO.-

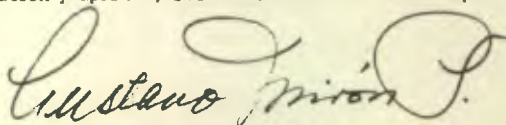
Señor Decano :

Me es honroso dirigirme a usted para informarle que cumpliendo la designación que tuvo a bien hacerme, asesoré en su trabajo de tesis profesional al estudiante Laureano Gilberto López Castillo, tesis que versa sobre Los Estándares Profesionales y Las Técnicas de Auditoría.

El trabajo desarrollado por el estudiante López Castillo tiene el gran mérito de enfocar los fundamentos filosóficos de la profesión, elevando el estatuto de la carrera y de sus profesionales a los niveles de las altas disciplinas de la mente humana.

Por los propios méritos de ese trabajo y por las virtudes que adoman la personalidad sobresaliente del estudiante Laureano Gilberto López Castillo, no vacilo en recomendar al señor Decano que se acepte su trabajo de tesis para satisfacer el requisito previo a optar al grado de Contador Público y Auditor emitido por la Facultad de Ciencias Económicas.

Aprovecho la oportunidad para reiterarle mis demostraciones de distinguida consideración y aprecio, suscribiéndome con todo respeto, muy Atto. y Ss. Ss.



Dr. Gustavo Mirón P.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

Calle Mariscal Cruz No. 1-54, zona 10
Guatemala, Centro América

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS: GUA-
TEMALA, DIECISIETE DE AGOSTO DE MIL NOVECIENTOS SESEN-
TA Y SEIS.

Con base en el dictamen rendido por el Doctor Gustavo Mirón Porras
quien fuera designado Asesor, se acepta el trabajo de tesis denominado:
"LOS ESTANDARES PROFESIONALES Y LAS TECNICAS DE AUDI-
TORIA", que para su graduación profesional presentó el señor Laureano
Gilberto López Castillo, autorizándose su impresión.

Una firma manuscrita en tinta que parece leer "Raul Sierra Franco".

Lic. RAUL SIERRA FRANCO
Decano

Una firma manuscrita en tinta que parece leer "Arturo Morales Palencia".

Lic. ARTURO MORALES PALENCIA
Secretario

DEDICO ESTE ACTO

A la memoria de mi padre

Cayetano López (QEPD)

A mi madre

Victoria Isabel Castillo v. de López

A mi esposa

Roselba Cahueque de López

A mis hijos

Adela Rose, Edley,
Gilberto y Héctor Hugo

A mis hermanos

Elidia, Augusto Rubén
y Marco Tulio

A mi asesor

Dr. Gustavo Mirón Porras

A mis padrinos

Lic. Carlos Enrique Carrera Samayoa
Lic. Carlos Enrique Ponciano

A mis catedráticos en general

CONTENIDO

	Página
INTRODUCCION	13
PARTE I	
LOS ESTANDARES PROFESIONALES	14
Responsabilidades y funciones del auditor externo. Cualidades profesionales. Detección del fraude. Responsabilidades hacia la profesión.	
ESTANDARES DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADOS	20
ESTANDARES GENERALES	21
Entrenamiento técnico y eficiencia del auditor. Independencia Cuidado y atención en el trabajo profesional.	
ESTANDARES DE EJECUCION DEL TRABAJO	29
Planeación y supervisión. Estudio y evaluación del control interno. Objetivos del control interno. Elementos de un sistema de control interno bien coordinado. Plan de organización. La Contabilidad. Prácticas sólidas de procedimientos. Personal. Selección del personal. Entrenamiento. Eficiencia. Moralidad. Retribución. Certeza suficiente del material de prueba. Naturaleza de la evidencia comprobatoria. Validez de la evidencia. Suficiente evidencia comprobatoria.	
DICTAMEN E INFORME DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR	43
ESTANDARES DEL INFORME DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR	44
Período y alcance de la revisión. Declaración de la relación del auditor con los estados financieros y la responsabilidad que asume con respecto a ellos. Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados. Consistencia en los principios de contabilidad. Opinión del Contador Público y Auditor con respecto a los estados financieros. Declaración de salvedades. Negación de opinión.	

PARTE II

LAS TECNICAS DE AUDITORIA 57

Análisis y revisión. Inspección. Observación. Confirmación
Indagación. Declaraciones o certificaciones. Cálculo.

PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA 63

Clase de los procedimientos de auditoría frecuentemente usa-
dos. Extensión o alcance de los procedimientos de auditoría.
Oportunidad y orden de los procedimientos de auditoría.

PARTE III

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS 67

Estructura del sistema económico.
La empresa como unidad económica.
Noción de empresa en marcha.
Información expresada en función monetaria.
Consistencia en la aplicación de principios.
Diversidad en los sistemas contables.
Conservatismo en el juicio económico.
Evaluación del sistema de control interno.
Importancia relativa de calidad y cantidad.
Estimaciones temporales para el cierre del ejercicio económico.

SIGNIFICACION DE LA EXPRESION PRINCIPIOS DE CONTABILI-
DAD GENERALMENTE ACEPTADOS 79

PARTE IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES 83

BIBLIOGRAFIA 87

INTRODUCCION

La Contaduría Pública es una profesión relativamente nueva que en las últimas décadas ha logrado progresos sustanciales que la han colocado al nivel de las demás profesiones liberales. Está sujeta a los cambios que demandan la experiencia, la ética profesional, la capacidad y el adiestramiento de quienes la ejercen.

El grado de desarrollo alcanzado por la profesión está ligado íntimamente al grado de desarrollo del medio ambiente en que se desenvuelve, principalmente al medio económico; de suerte que los avances comerciales, industriales y financieros, necesariamente afectan los procedimientos y sistemas de trabajo del Contador Público y Auditor.

En la hora actual, los cuerpos colegiados de Contadores Públicos, con criterio sumamente amplio, están tratando de mejorar el nivel de calidad de los trabajos ejecutados por sus profesionales, no sólo para salvaguardar su prestigio, sino para cumplir con presentar a sus clientes y demás interesados, un trabajo de la alta calidad requerida.

Esta circunstancia me movió a tomar la decisión de desarrollar como punto de tesis, el tema de Los Estándares Profesionales y Las Técnicas de Auditoría, estándares que justamente representan los fundamentos filosóficos de la profesión, que ameritan cuidadoso estudio porque no es posible que puedan darse pasos firmes en el camino del programa de la misma, si no se dispone de los medios elementales sobre los que deberán estructurarse sus trabajos.

Para la presentación de esta tesis la he dividido en tres partes: la primera trata de Los Estándares Profesionales que se refiere a la calidad mínima relativa a la personalidad del auditor y al trabajo que desarrolla; la segunda trata de Las Técnicas de Auditoría, o sean los medios de investigación de que se vale el Contador Público y Auditor para obtener la información requerida; y la tercera trata de Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, que son los postulados básicos que orientan el criterio del contador para la presentación justa y equitativa de los estados financieros.

PARTE I

LOS ESTANDARES PROFESIONALES

La palabra "STANDARD", probablemente de origen teutónico, se usó con la acepción de "Símbolo", en forma similar a la idea de estandarte, habiendo evolucionado hacia el concepto de NORMA, REGULAR o PATRON, es decir, modelo sobre el que debe estructurarse alguna cosa.

Pero en la forma en que se aplica a las profesiones, se va mucho más allá de las meras especificaciones de regularidad física que se aplican por ejemplo a las fibras textiles, para entrar de lleno en los dominios de la calidad material y de la elevación intelectual y del espíritu. Es en este sentido en el que nosotros la usaremos en los campos de las profesiones liberales.

Los estándares en la profesión de los Contadores Públicos y Auditores, se refieren a la calidad del trabajo profesional ejecutado por el auditor, y al ejercicio de su juicio en el desarrollo de su trabajo y al emitir su opinión.

Los estándares profesionales difieren de los procedimientos de auditoría, en que procedimientos son los actos que se van a ejecutar en el proceso del trabajo, mientras que los estándares tratan de las medidas de la calidad de esos actos y de los objetivos a ser alcanzados por el uso de los procedimientos ejecutados.

Los estándares de auditoría deben considerarse pues, como aquellos principios fundamentales que sirven de base e inspiración a los propios procedimientos de auditoría, para alcanzar los requisitos mínimos que deben observarse en el desarrollo de un trabajo de auditoría de calidad profesional.

Los estándares de auditoría, como un resultado diferente de las técnicas propiamente dichas, tratan de una evaluación no sólo de la eficiencia del trabajo ejecutado, sino también de las cualidades profesionales y del juicio ejercido por el Contador Público y Auditor, en el desenvolvimiento de su examen y elaboración de su informe.

Estos estándares son de tres tipos:

- 1.- Estándares generales o personales.
- 2.- Estándares de ejecución.
- 3.- Estándares del dictamen e informe.

Los estándares de tipo general o personal se refieren a las características personales del auditor, a su preparación técnica y a su observancia de las normas de ética profesional.

Los estándares de ejecución o de campo se refieren a la planificación del trabajo a desarrollar, a la selección y aplicación de los procedimientos y pruebas, y a la evaluación de las pruebas que se examinan.

Los estándares del informe o dictamen se refieren a la expresión de la estructura de los estados financieros, a la consistencia de los principios aplicados, a las excepciones o salvedades si las hubiera y a la opinión del auditor.

RESPONSABILIDADES Y FUNCIONES DEL AUDITOR EXTERNO

Cuando se contratan los servicios de un Contador Público y Auditor para examinar los estados financieros preparados por una empresa, su objetivo final como profesional, es el de expresar una opinión, sobre si los estados exhiben razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa, si dichos estados fueron preparados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados y si estos principios han sido aplicados consistentemente en relación con el ejercicio anterior.

El informe del auditor es el medio por el cual él expresa su opinión, o si las circunstancias lo requieren, niega una opinión. En cualquier caso, él hace saber si su examen ha sido conducido de acuerdo con principios de auditoría generalmente aceptados.

Los estándares profesionales requieren que el auditor expresa, si en su opinión, los estados financieros son presentados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, y si estos principios han sido consistentemente aplicados en la preparación de los estados financieros del período examinado en relación con los del período anterior.

La administración de la empresa tiene la responsabilidad de adoptar una política contable sólida, manteniendo un sistema adecuado y eficaz de cuentas para el resguardo de sus bienes, y de diseñar un sistema de control interno que entre otras cosas, ayude a producir estados financieros adecuados. Las transacciones y operaciones que deben reflejarse en las cuentas y en los estados financieros son asuntos de conocimiento y control directo de la administración o gerencia, mientras el del auditor, está limitado al co-

nocimiento adquirido a través del examen que practique de las cuentas.

Los estados financieros reflejan la actuación de la administración, pues la exactitud de la información dada a través de ellos, es responsabilidad implícita e integral de la administración o gerencia de la empresa. El auditor externo puede hacer sugerencias a la forma y contenido de los estados financieros y los puede reformar en todo o en parte, basado en los registros y comprobantes de contabilidad, pero su responsabilidad se limita a la expresión de su opinión sobre los mismos.

CUALIDADES PROFESIONALES

Las cualidades profesionales y técnicas que se requieren en el Contador Público y Auditor, son las de una persona con sólida preparación profesional, educación moral y experiencia necesaria para ejercer como tal.

La Auditoría es una disciplina profesional que requiere el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública.

El objetivo final de un examen ordinario de los estados financieros por un auditor, es la expresión de su opinión de que los estados muestran razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa. Esta opinión, puede contener salvedades y aún ser desaprobatória. Para llegar a esta conclusión, el auditor como profesional, desempeña sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados y sistematizados que vienen a formar el cuerpo técnico de su actividad, asumiendo una gran responsabilidad con todas las personas que están interesadas en su dictamen, como base para tomar decisiones de negocios o de inversión.

Debido a esta responsabilidad, de alcance social, es que el Contador Público y Auditor debe cada día preocuparse más y más por asegurar que el desempeño de sus servicios profesionales se efectúe a un alto nivel de calidad, de acuerdo con el carácter profesional de la Contaduría Pública y Auditoría y con las necesidades de las personas que utilizan sus servicios.

DETECCION DEL FRAUDE

Al practicar un examen ordinario de las cuentas, registros y comprobantes de contabilidad de una empresa, el Contador Público y Auditor, en fun-

ciones de auditor externo, tiene probabilidades de detectar un fraude si lo hubiera, lo cual afectaría la realidad que los estados financieros tratan de mostrar, concluyendo que dichos estados financieros son falsos, como un resultado de errores, desfalcos e irregularidades similares, o mala presentación de las cuentas, deliberadamente por la gerencia o administración.

El auditor externo puede fallar en la detección del fraude si no sabe seleccionar y aplicar los principios de auditoría generalmente aceptados, que de acuerdo con un criterio profesional, deben ser aplicados a esa clase de revisión.

Debe tomarse en consideración también, que debido a la inmensa variedad de circunstancias que ocurren en el fraude, una auditoría detallada contribuye en muy buena forma a descubrir errores que pueden ser sin intención o con intención, los primeros por ignorancia o descuido y los segundos por mala fé.

Para la previsión y detección del fraude se debe instalar un sistema adecuado de contabilidad con un sistema de control interno apropiado. Es bien sabido que un buen control interno, entre otros objetivos, persigue evitar hasta donde sea posible, la realización de fraudes.

En la actualidad está bien reconocida la importancia de los servicios profesionales de los Contadores Públicos y Auditores en la prevención de fraudes, al diseñar y evaluar la efectividad de un sistema de control interna.

El auditor externo puede determinar si el sistema de comprobación interna que tiene en uso la empresa, presta o no la protección adecuada en el registro y control de todas las transacciones.

Debe tenerse presente que el objetivo ordinario del examen que el profesional hace de los estados financieros es el de emitir una opinión, y aunque no tiene por finalidad principal buscar fraudes, es probable que en el desarrollo del trabajo el auditor llega a descubrirlos.

Cuando el objetivo específico es investigar fraudes, el programa de Auditoría debe diseñarse especialmente para ese objeto.

Si el objetivo del examen del auditor externo fuera el de descubrir todos los fraudes que pudieran existir, o de determinar que no existen, él tendría que extender su trabajo hasta el punto en que el costo sería prohibitivo, y

aún así no podría asegurarse que todas las clases de fraudes habrían sido descubiertas, porque casos como transacciones no registradas, falsificaciones y calusión con otra persona, empleado y no empleado, no siempre pueden descubrirse.

Los fraudes cometidos por los empleados se deben, en la mayoría de casos, a la falta de una protección interna adecuada; esto indica que el control interno es un medio eficaz para exigir a los empleados y funcionarios, un buen comportamiento para evitar que se vean envueltos en operaciones fraudulentas.

Es obligación de la gerencia o administración de la empresa, protegerse contra los riesgos que se originan de la carencia de un sistema de control interno. Aún cuando se tengan mecanismos de control bien diseñados, si no se mantiene una constante revisión del sistema establecido, es posible que se cometan fraudes a pesar de la eficacia de los controles y procedimientos de trabajo, no sólo porque puede existir colusión entre varios empleados o entre éstos y terceros ajenos a la empresa, con lo cual han de burlar los sistemas de control establecidos, sino también porque la rutina del trabajo diario o la introducción de nuevas operaciones, relajan los principios de la organización más perfecta.

RESPONSABILIDADES HACIA LA PROFESION

El Contador Público y Auditor también tiene una responsabilidad para con su profesión, y es la responsabilidad de cumplir con los estándares aceptados por sus colegas que ejercen dicha disciplina profesional.

El profesional debe tener presente que una de sus funciones y quizá la más importante, es la que consiste en velar por mantener su prestigio y superación personal y profesional, ya que no solo los clientes que le confían asuntos delicados, sino todas las personas que están interesadas en conocer su dictamen e informe, esperan de él un trabajo de calidad.

En algún tiempo se creyó que ese nivel profesional se podría obtener mediante el estudio y establecimiento de procedimientos mínimos obligatorios para el desarrollo y ejecución del trabajo de auditoría. Sin embargo, bien pronto se advirtió que la experiencia y las características propias de la actividad profesional, hacen imposible lograr tales fines solo por medio del estudio y procedimientos mínimos. Ya está claramente determinado que la auditoría no se satisface con la aplicación mecánica de ciertos principios

que producen resultados indudables una vez aplicados y que, por el contrario, exige del profesional un juicio sólido y maduro, no solamente para seleccionar las técnicas, sino lo que es más importante, para evaluar los resultados obtenidos y con base en ello, emitir su opinión.

La necesidad de obtener ese rendimiento de calidad, mediante la aplicación de procedimientos técnicos y de normas de ética obligatorias, hizo que se formaran organizaciones profesionales que imponen bases mínimas en la calidad de los servicios, inspiradas en principios fundamentales de la razón, la moral y la técnica que, en su conjunto, pueden ser definidas como estándares de auditoría.

ESTÁNDARES DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADOS

Como ya se dijo antes, los estándares de auditoría, como cosa distinta de los procedimientos de auditoría, se refieren no sólo a la calidad del trabajo profesional desarrollado por el auditor, sino también al ejercicio de su juicio en el desarrollo de su examen y al emitir su opinión.

Los estándares de auditoría deben considerarse pues, como aquellos principios fundamentales que sirven de base e inspiración a los propios procedimientos de auditoría, para alcanzar los requisitos mínimos que deben observarse en el desarrollo de un trabajo de auditoría de calidad profesional.

Por la importancia que estos estándares de auditoría representan para la profesión, deben ser de aceptación general para todos los Contadores Públicos y Auditores, y en consecuencia ser designados como "Estándares de Auditoría Generalmente Aceptados".

Los estándares de auditoría, tal como fueran aprobados por el Instituto Americano de Contadores, pueden agruparse en tres tipos:

- 1.- Estándares de tipo general,
- 2.- Estándares de ejecución, y
- 3.- Estándares del informe y dictamen.

Los estándares de tipo general se refieren a las características personales del auditor, a su preparación técnica y a su observancia de las normas de ética profesional.

Los estándares de ejecución se refieren a la planificación del trabajo a desarrollar, a la selección y aplicación de los procedimientos y pruebas, y a la evaluación de las pruebas que se examinaron.

Los estándares del informe se refieren a la expresión de la estructura de los estados financieros, a la consistencia de los principios empleados, a las excepciones o salvedades si las hubiera, a hechos o circunstancias posteriores al cierre de cuentas y a la opinión del auditor.

ESTANDARES GENERALES

A los estándares generales también se les llama personales y es porque como ya se dijo antes, se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder cumplir con los trabajos al nivel profesional que las circunstancias requieran. Dentro de estos estándares se incluyen ciertas cualidades que el profesional debe tener bien cultivadas y desarrolladas para poder asumir las responsabilidades que implica el hacerse cargo de un trabajo profesional de auditoría, ya que estas cualidades tendrán que desempeñar una misión muy importante durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

Estos estándares personales o generales se aplican similarmente a las áreas del trabajo de campo y del informe, y son como sigue:

1. El trabajo de auditoría debe llevarse a cabo por una persona o personas que tengan entrenamiento técnico adecuado y demuestren capacidad y eficiencia como Contadores Públicos y Auditores.
2. Debe mantenerse una actitud mental independiente por el auditor en todos los asuntos relacionados con el trabajo asignado.
3. El Contador Público y Auditor debe ejercer todo el cuidado y atención necesarios en el desempeño de su trabajo.

ENTRENAMIENTO TECNICO Y EFICIENCIA DEL AUDITOR

La ejecución del examen de los estados financieros con el propósito de formular un dictamen profesional sobre dichos estados, debe ser desarrollado por una persona o personas que tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como Contadores Públicos y Auditores.

El primer estándar general de auditoría reconoce que no importa la capacidad que una persona pueda tener en otras actividades como negocios y finanzas, si no tiene preparación adecuada y experiencia en el campo de la auditoría.

Una persona, antes de ofrecer sus servicios como profesional, dentro de una disciplina cualquiera, debe estar segura de que cuenta con la preparación técnica apropiada y la capacidad necesaria para rendir un trabajo de

calidad que lo acredite como un profesional, ya que con sólo el hecho de ofrecer sus servicios como profesional está haciendo una declaración pública que cuenta con la capacidad requerida para realizar dichas actividades. A esto obedece la necesidad que hay de que toda persona que ofrezca sus servicios profesionales como auditor, tenga previamente un entrenamiento técnico apropiado y una eficiencia que le permita desarrollar un trabajo de auditoría a un nivel satisfactorio, tanto para sus clientes directamente como para las personas que están interesadas en el resultado de su trabajo.

En la ejecución del examen, por medio del cual obtiene todos los elementos de juicio para emitir una opinión, el auditor externo se presenta como una persona que es eficiente, no sólo en la práctica de contabilidad y en los procedimientos de auditoría sino en otros muchos aspectos. El logro de esta eficiencia comienza con la educación formal y se extiende a su experiencia adquirida.

El auditor externo debe llevar un entrenamiento adecuado para llenar los requerimientos de un profesional; este entrenamiento debe ser adecuado en el sentido técnico y debe incluir una medida razonable de educación general.

Es un poco difícil determinar en una forma clara y precisa, cuando un auditor ha logrado obtener la capacidad profesional y cuales son los elementos por medio de los que logra tal capacidad.

En Guatemala esta preparación profesional se logra mediante el cumplimiento de los requisitos de estudio establecidos por la Universidad de San Carlos de Guatemala, que incluye un período razonable de entrenamiento práctico bajo la supervisión de un Contador Público y Auditor ya experimentado.

De manera que al obtener el título profesional de Contador Público y Auditor, ya sea expedido por la propia Universidad de San Carlos de Guatemala, o por otra Universidad reconocida por ésta, se ha cumplido con el primer estándar profesional de auditoría que consiste en obtener entrenamiento técnico y capacidad científica.

Sin embargo, no es suficiente la preparación que se obtiene con los estudios hechos para obtener el título profesional de Contador Público y Auditor, pues la práctica de las actividades de la auditoría requiere ciertos conocimientos y habilidades, así como un juicio sólido y maduro, que no es posible adquirir con solo el estudio universitario, sino que debe complemen

tarse con una experiencia práctica. El auxiliar de auditoría que principia la carrera debe obtener su experiencia profesional con supervisión adecuada y la revisión de su trabajo por un superior de mayor experiencia. La naturaleza y extensión de la supervisión debe necesariamente reflejar amplias variaciones en la práctica. El Auditor que tenga la responsabilidad final del trabajo debe ejercer un juicio de madurez en los distintos grados de supervisión del trabajo y del juicio ejercido por sus subordinados que, en cambio, deben llenar la responsabilidad inherente a los varios grados y funciones de su trabajo.

La educación formal del auditor externo y su experiencia profesional son complementarias; debe ser reconocido que su entrenamiento incluye estar continuamente alerta de los desarrollos que se llevan a cabo en los negocios y en su profesión. Debe estudiar cómo entender y aplicar los nuevos procedimientos contables y de auditoría, mientras éstos se van desarrollando por autoridades competentes dentro de la profesión.

La capacidad profesional no se adquiere definitivamente de una sola vez, sino requiere estudios e investigaciones posteriores. El desarrollo económico hace que los negocios y las operaciones financieras cambien continuamente y a medida que esto sucede, el auditor se ve en la necesidad de superarse mediante la revisión constante de sus conocimientos y el estudio de los avances de las disciplinas que afectan su profesión.

A continuación se describen los atributos personales y técnicos que una persona debe tener para ser calificada como auditor, según Arthur W. Holmes:

1. Dominio absoluto de la ciencia y la teoría de la contabilidad. Este conocimiento es la base sobre la que descansa todo el desarrollo y el progreso futuros del auditor. Sin una buena preparación básica, es imposible el progreso en el campo de la contaduría.
2. Conocimiento completo del funcionamiento de las prácticas modernas de contabilidad. Sin él, la técnica de los procedimientos de auditoría y su aplicación serán defectuosas.
3. Un conocimiento sólido de la organización mercantil. Su asesoramiento en asuntos tales como la forma de organización de una empresa, los procedimientos para constituir una sociedad y para normar las compras y ventas, será defectuoso sin este conocimiento.

4. Un conocimiento completo de las finanzas. El auditor tiene que tratar constantemente cuestiones de dinero; por consiguiente, para ser más eficiente, debe estar bien versado sobre todos los aspectos de las finanzas: corporaciones, sociedades, asociaciones y empresas individuales.
5. Un buen conocimiento de los principios económicos. Los principios fundamentales de la economía política gobiernan, en el fondo, toda la vida industrial moderna. Si no entiende bien dichos principios el contador no puede esperar ser útil mucho tiempo.
6. Cierta preparación en derecho mercantil. Las disposiciones legales en materia de ventas, contratos, títulos de crédito, quiebras e insolvencias están entrelazadas con la práctica de la contabilidad.
7. Destreza en los procedimientos o trámites de la tributación federal, de los estados y municipios. Los asuntos fiscales son una fuente siempre creciente de trabajo para el contador público. A fin de ahorrar dinero a su cliente, el auditor debe tener un conocimiento completo de todos los impuestos que afectan al mismo cliente.
8. Completo conocimiento de la contabilidad de costos es indispensable cuando el cliente es un fabricante. Los errores en el cálculo del costo de los productos se traducen en resultados de explotación falsos, por lo que se hace necesario para el auditor fijar procedimientos correctos de contabilidad para la determinación de los costos.
9. Un dominio completo de la preparación y control de presupuestos, para los casos en que el auditor haya de prepararlos o de colaborar en su preparación. Si sus presupuestos son inexactos, el cliente en su interior, lo considerará responsable de la diferencia entre las cifras presupuestadas y los resultados reales.
10. Un completo dominio de los procedimientos prácticos modernos de auditoría. Los procedimientos de auditoría, fundados en una ciencia cada vez más exacta, están sujetos a una evolución constante, y, en consecuencia, el auditor debe estar enteramente familiarizado con los nuevos progresos.
11. Dominio del lenguaje. El auditor debe de ser capaz de hablar bien y de escribir bien con estilo claro e interesante. Muchos informes de auditoría están tan estereotipados, que el cliente no se interesará ciertamente por ellos.

12. Capacidad constructiva. Como asesor, tanto de la técnica de la contabilidad como de las fases generales de una empresa, el auditor debe poseer un alto grado de capacidad constructiva. El auditor debe construir todo: sistemas, informes, análisis, de manera que sean fácilmente comprensibles para el cliente que confía en ellos.
13. Capacidad analítica. El auditor, por medio de su preparación y experiencia, debe desarrollar la facultad de analizar cualquier situación que se presente en una empresa, pues, de otro modo, la fase más importante de la auditoría —su fase analítica— se pierde, y el auditor es sólo parcialmente idóneo.
14. Experiencia y preparación. Nadie puede esperar destacarse en su carrera sin una gran suma de experiencia y de preparación o adiestramiento bajo una dirección apropiada. La experiencia es quizá uno de nuestros mejores maestros, y se requieren años de la misma y de entrenamiento para alcanzar la competencia necesaria para ejercer como un buen contador. Las leyes cada vez exigen períodos más y más largos de entrenamiento previo para admitir a los candidatos a los exámenes de Contador Público Autorizado. Esto propende a elevar el nivel de la profesión y es deseable.

Sin las cualidades y requisitos que anteceden, el auditor no puede esperar el progreso necesario para ascender hasta la cúspide de su profesión. Hoy en día está aumentando la especialización en el campo de trabajo de la Contaduría Pública. Es muy frecuente encontrar en las oficinas de una firma de Contadores Públicos individuos especializados en tributación, otros en costos, en planeamiento e implantación de sistemas, etc. Sin perjuicio de la especialización, las catorce calificaciones anteriores son necesarias para una completa maestría. Naturalmente, y en adición a ellas, el auditor debe crearse una personalidad agradable. Es un profesional, y sus atributos personales, aunados a su competencia, educación, experiencia y entrenamiento, determinan en gran medida su éxito." (1)

INDEPENDENCIA

La independencia es una actitud mental que constituye la cualidad personal dominante del auditor; evidentemente, es una cuestión relativa al

(1) Auditoría. Principios y Procedimientos, por Arthur W. Holmes.

fueo interno de la persona, que debe sobreponerse a cualquier presión de carácter ajeno, cuando ésta trata de ejercer influencia decisiva en el juicio propio del auditor.

Es requisito indispensable que el Contador Público y Auditor, al emitir su opinión con respecto a los estados financieros que le someten a su consideración, lo haga con toda la libertad mental que las circunstancias requieran y su juicio sea manifestado con toda imparcialidad.

La independencia mental es un requisito profesional característico de la actividad de la auditoría; el auditor al dar su opinión con respecto a los estados financieros formulados por una empresa, actúa como un juez, aplicando un juicio o criterio imparcial que reconoce la obligación de aplicar la justicia.

Para que la opinión del auditor externo sea la de un profesional calificado, se requiere que además de estar fundada en su capacidad y técnica profesional, sea emitida con independencia mental. Se dice que el auditor goza de independencia mental, cuando los juicios que formula están basados en hechos reales y elementos objetivos y que no se ve influido por apreciaciones imaginarias o consideraciones de orden subjetivo.

Es de suma importancia para la profesión, que el público en general mantenga la confianza en la independencia mental del auditor externo, y éste debe evitar aceptar hacer trabajos en aquellos casos en los que existan aspectos que puedan influir sobre su juicio objetivo y en consecuencia anulen, su independencia totalmente o en parte, o en aquellos casos en que la opinión pública pueda creer que el auditor es parte interesada.

A este respecto, el Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, en sus Normas de Actuación Profesional, aprobadas el 6 de Julio de 1962, dice: "Norma Segunda: En todos los casos en que el profesional deba exponer criterio, como en la elaboración de dictámenes, en el análisis de cuentas y estados financieros y en el ejercicio de voto en Directorios y Asambleas, son condiciones esenciales la imparcialidad, objetividad e integridad moral. Por ello el profesional se abstendrá de participar en estas actividades cuando sea parte interesada, y si hay incompatibilidad dará a conocer claramente y en forma previa su situación personal y las circunstancias de la relación directa o indirecta a todos cuantos pudieran resultar afectados".

El auditor externo debe administrar su actividad profesional dentro del

espíritu de estos preceptos o reglas si él quiere lograr un grado adecuado de independencia en la conducta de su trabajo.

CUIDADO Y ATENCION EN EL TRABAJO PROFESIONAL

Es requisito necesario que el Contador Público y Auditor, además de poseer la capacidad y experiencia para el desarrollo de las actividades de su profesión, ponga todo cuidado y atención en la ejecución de su trabajo. El éxito que pueda lograr como profesional, depende en gran parte de la minuciosidad, dedicación y diligencia empleada en el desempeño de su trabajo; ésto significa no sólo seleccionar los procedimientos de auditoría adecuados a las circunstancias especiales de cada caso, sino poner el cuidado debido en la aplicación y coordinación de los procedimientos empleados.

El cuidado que debe observarse en el trabajo no sólo concierne al auditor externo, sino que también a cada una de las personas que trabajan como ayudantes o auxiliares de éste.

El ejercicio del cuidado y diligencia requiere una revisión crítica en todos los niveles de supervisión del trabajo ejecutado y del juicio ejercido por aquellos que asisten en el examen.

El cuidado en el trabajo profesional de auditoría, impone una responsabilidad al auditor externo de lo que debe hacer y del rendimiento que se espera obtener. Por ejemplo: el cuidado que debe observarse en la preparación de hojas de trabajo, requiere que su contenido sea suficiente y verdadero para sostener la opinión del auditor.

El cuidado y la atención que se requieren en la actividad de auditoría, deben ser observados durante todo el proceso del trabajo, principia en la programación y ejecución del trabajo y concluye con la redacción y presentación del informe respectivo.

El Contador Público y Auditor adquiere una gran responsabilidad moral y falta gravemente a sus deberes de profesional, si al realizar un trabajo de auditoría u otro que esté enmarcado dentro de su profesión, no ejerce toda la capacidad que posee, con cuidado, atención y diligencia razonable.

Para cumplir satisfactoriamente con las obligaciones que el mismo trabajo profesional impone, El Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, en sus normas de actuación profesional, actual-

mente en vigor, dice: "El Profesional comete un acto punible que desacredita a la profesión cuando, al emitir opinión respecto a estados financieros que haya examinado o al presentar otra información profesional, incurrir en negligencia grave en la ejecución de su trabajo profesional o al rendir el informe correspondiente". (2)

(2) Normas de actuación profesional del Economista y del Contador Público y Auditor, aprobadas por el Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, el 6 de Julio de 1962.

ESTANDARES DE EJECUCION DEL TRABAJO

Los estándares de ejecución se refieren a la planeación del trabajo a desarrollar, a la selección y aplicación de los procedimientos y pruebas, y a la evaluación de las pruebas que se examinan.

Estos estándares son:

1. El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y los asistentes, si los hay, deben ser cuidadosamente supervisados.
2. Debe hacerse un estudio adecuado y evaluación del control interno vigente en la empresa, como una base de la confianza que va a depositar en él y para determinar la extensión que deba darse a los procedimientos de auditoría usados en la revisión.
3. Deben obtenerse suficientes pruebas a través de inspección, observación, preguntas y confirmaciones, para dar una opinión referente a los estados financieros sujetos a examen.

PLANEACION Y SUPERVISION

El trabajo de auditoría, así como cualquier trabajo profesional, para que se realice con éxito razonable, tiene que ser adecuadamente planeado, y los asistentes, si los hay, deben ser supervisados y asesorados correctamente.

El trabajo profesional de auditoría no puede ser realizado al azar, es necesario seleccionar previamente los procedimientos de auditoría que se van a emplear, la extensión que se va a dar a esas pruebas, fijar el tiempo oportuno en que deban aplicarse y cuales son los papeles de trabajo en que va a registrarse toda la información que se obtenga como resultado del examen.

Es necesario, también, que antes de principiar el trabajo, se escoja y nombre el personal que deba realizarlo, para que se coordine en una forma tal que permita desarrollarlo sin interferencias ni pérdida de tiempo y pueda cumplirse con rendir el informe en la fecha convenida.

La planeación de un trabajo de auditoría no debe hacerse a ciegas; cada negocio o cada empresa tiene características propias que el auditor ne-

cesita conocer previamente, para adaptar en ellas los procedimientos de auditoría que se van a emplear. Estas características pueden agruparse así:

1. Naturaleza de las operaciones de la empresa.
2. Condiciones jurídicas del propietario: individual o social.
3. Sistema de control interno en uso.

La naturaleza y clase de las operaciones que realiza una empresa, hacen varias los procedimientos de auditoría aplicables en cada caso. Es diferente revisar las operaciones de una empresa industrial, a revisar las operaciones de una compañía de seguros, de un banco o de una empresa que se dedica a la compra y venta de mercaderías.

Las condiciones jurídicas relacionadas con el propietario o propietarios de la empresa, en lo que respecta a la forma de organización jurídica, individual, sociedad colectiva, sociedad especial de responsabilidad limitada, sociedad en comandita, sociedad anónima, asociación, etc., hacen también varias los procedimientos de auditoría aplicables a cada uno de los casos.

Los procedimientos de control interno que tiene en uso la empresa bajo examen, son factores determinantes en la selección y aplicación de los procedimientos de auditoría.

Estos datos necesarios para planear adecuadamente el trabajo de auditoría, se obtienen de diferentes maneras. Los métodos más frecuentes son los siguientes:

Entrevistas con el cliente, inspecciones personales a las instalaciones de la empresa, observación de las operaciones que realiza, entrevistas con directores y funcionarios. También es conveniente estudiar los informes de auditorías anteriores, ya sea que hayan sido practicadas por profesionales de distinta firma o de la propia que trata de practicarla, en cuyo caso se está en la posibilidad de estudiar detenidamente los papeles de trabajo, que deben poseerse en el archivo.

Por otra parte, es conveniente observar, que el trabajo de auditoría no siempre es realizado en su totalidad personalmente por el propio auditor; existen fases de este trabajo que además de ser muy laborioso no requieren la capacidad profesional de auditor y que pueden ser desempeñados por ayudantes o auxiliares a un nivel más bajo.

Una adecuada selección de ayudantes y una distribución apropiada de labores entre ellos, de acuerdo con su propia capacidad y experiencia, es conveniente, no sólo para el normal desarrollo del trabajo de auditoría, sino que también se traduce en un beneficio para el cliente, al permitir que estos trabajos secundarios se realicen por personas a las que se les pagarían honorarios de menor cuantía que los que percibe el propio auditor.

Esta delegación de funciones que el auditor externo hace en sus ayudantes y auxiliares, no lo exonera de la responsabilidad personal y profesional que tiene en todo el trabajo, ante sus clientes y ante todas las personas que usarán los estados financieros sobre los que ha emitido su opinión. A esta situación obedece que el auditor, al delegar labores de auditoría en sus ayudantes y auxiliares, debe mantener una constante supervisión y asesoría que le permita dirigir y orientar las labores de éstos, así como verificar la autenticidad de los resultados que ellos obtuvieron.

A pesar de que lo aconsejable es hacer un plan de trabajo antes de iniciar la auditoría, no es absolutamente necesario ni tampoco siempre posible, que todo el trabajo esté planeado, ya que debido a circunstancias especiales, alguna fase concreta no puede preverse claramente sino hasta después de haber principiado las pruebas, y que el desarrollo proporciona los elementos para formular el plan que corresponde a otras.

La planeación del trabajo de auditoría no siempre es de carácter rígido; circunstancias imprevistas hacen, a menudo, que el auditor modifique la orientación de su trabajo original. El auditor debe estar preparado para hacer tales readaptaciones, siempre que los resultados del trabajo indiquen la necesidad de llevarlos a cabo en dichos programas.

La planeación previa del trabajo de auditoría, se plasma en la elaboración de un programa de auditoría, lógicamente ordenado y clasificado, en el que se indican los procedimientos de auditoría que deben emplearse, la extensión que se les ha de dar y el orden en que deberán aplicarse.

El programa de auditoría es muy necesario tenerlo a la vista durante el desarrollo del trabajo, porque le sirve fundamentalmente de guía para no dejar de hacer la aplicación de procedimientos y pruebas que se estimaron convenientes, o también para no ejecutar trabajo de más, con la consiguiente pérdida de tiempo.

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

El segundo estándar del trabajo de campo de auditoría, requiere que el Contador Público y Auditor, efectúe un estudio y evaluación adecuada del sistema de control interno que tiene en uso la empresa bajo examen, para determinar la confianza que va a depositar en él, y para determinar, también, la extensión que va a dar a los procedimientos de auditoría que use.

El estudio del sistema de control interno comprende el examen minucioso que se hace de los procedimientos que tiene en uso la empresa para el registro y control de sus operaciones; y la evaluación de dicho sistema, es la estimación que hace al auditor de los procedimientos examinados, para poder medir o apreciar con cierto grado de seguridad, y con base en sus conocimientos profesionales, el grado o nivel de confianza que esos registros y controles suministran.

Cuando el Contador Público y Auditor es contratado para examinar los estados financieros de una empresa, el objetivo final de su trabajo es la expresión de una opinión sobre dichos estados, y esta se apoya en el resultado que se obtiene de la aplicación de "principios de auditoría generalmente aceptados e incluir las pruebas y procedimientos que según las circunstancias se consideraron necesarios".

Para seleccionar adecuadamente estos principios, procedimientos y pruebas de auditoría, es necesario que el profesional examine cuidadosamente los procedimientos que tiene en uso la empresa para el control y registro de las operaciones, y poder medir razonablemente el grado de confianza que puede merecerle el control interno de la empresa que examina.

A esto obedece la necesidad de que el auditor, antes de principiar a desarrollar su trabajo de auditoría, y para que éste sea satisfactorio, debe tomar en cuenta las características propias de la empresa cuyos estados financieros va a examinar. Sin conocer previamente esos elementos, la planeación de la auditoría y la ejecución del programa de labores, serían cosas que estarían totalmente alejados de la realidad del negocio o empresa bajo examen, y los resultados tendrían muy poco éxito. Por esto se insiste en la necesidad de que el auditor estudie y evalúe el sistema de control interno de la empresa, para obtener suficientes elementos de juicio y con base en estos, determinar los procedimientos de auditoría que va a usar, el alcance y extensión que les va a dar y la oportunidad con que debe aplicarlos.

El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos coordinados y medidas adoptadas dentro de esa misma organización, para salvaguardar los bienes de la empresa y el cartel moral de los trabajadores; incluye así mismo, determinar la exactitud y autenticidad de los registros contables, procurando la eficiencia de operación y vigilando que se mantengan vigentes los procedimientos establecidos por la administración.

Un sistema de control interno se extiende más allá de las funciones relacionadas directamente con el departamento de contabilidad, el cual no podrá estimarse bien proyectado si no garantiza a la administración que los datos que le presenta en los estados financieros son correctos, y que la distribución de funciones y responsabilidades del personal, a través de la administración, evita en lo posible, los errores y los fraudes y, en general, provee los medios indispensables para garantizar la exactitud en el control y registro de sus operaciones.

OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO

Los objetivos principales que se persiguen con un buen control interno quedan resumidos en estos tres conceptos:

1. Información
2. Protección
3. Eficiencia.

Una información constante, suficiente y en su debido tiempo es valiosa para orientar la política comercial y administrativa del negocio, pues ella sirve de base para tomar decisiones que han de normar en lo sucesivo las actividades de la empresa. Sin un control interno bien coordinado no será posible obtener información digna de confianza; muchas veces la falta de control interno impide que fluya a donde corresponda, la información primaria que ha de dar lugar a los asientos contables que más tarde han de producir los estados financieros, que cuando son bien formulados dentro del marco de un eficiente control interno, suministran información importante y muy valiosa a la gerencia, a los accionistas o propietarios.

El objetivo aparentemente más importante del control interno es la protección de la empresa; pero con frecuencia se olvida que el control interno trabaja en favor del público, que es más importante que la empresa en sí misma, y en favor de los trabajadores que en cierto sentido, necesitan ser defendidos en contra las tentaciones de incurrir en delitos que una vez co-

metidos, los dañan a ellos y a sus familias por el resto de su vida.

La eficiencia del personal con el objeto de obtener el mayor rendimiento posible en la productividad de la empresa y evitando así las pérdidas de tiempo y desperdicio de materiales, es parte de un buen sistema de control interno.

Si se instala un sistema de control interno que cumpla con estos tres requisitos, se puede estar seguro que se ha encausado la empresa por un buen sendero.

ELEMENTOS DE UN SISTEMA DE CONTROL INTERNO BIEN COORDINADO.

Un sistema de control interno bien desarrollado comprende métodos y procedimientos que bien pueden estar identificados como controles de contabilidad y controles administrativos, que naturalmente varían según las circunstancias y características particulares de cada negocio.

Entre los elementos básicos de un sistema satisfactorio de control interno se pueden mencionar los siguientes:

1. Un plan de organización que defina claramente líneas de autoridad y líneas de responsabilidad.
2. Un sistema adecuado de contabilidad que suministre información constante, suficiente y oportuna.
3. Prácticas sólidas de procedimientos que suministren los medios necesarios para asegurar la integridad de la autorización de las transacciones, registrarlas y mantener custodia de los bienes.
4. Personal de calidad para que el sistema funcione de un modo eficiente y de una manera económica.

Además de estos hay otros que se consideran como elementos auxiliares del control interno y son :

- a) Los presupuestos;
- b) Las estadísticas;
- c) Equipos mecánicos.

A todos estos elementos es importante darle a cada uno su lugar, todos son básicos para un control interno adecuado.

Mientras cada elemento es discutido separadamente en las siguientes secciones, la interrelación de todos los elementos debe mantenerse en mente.

PLAN DE ORGANIZACION

Un plan de organización satisfactoria debe definir claramente la estructura funcional de la empresa, coordinando las actividades de los distintos departamentos, de una manera que permita darles la orientación que corresponda de acuerdo con las necesidades de la empresa. Debe ser simple y flexible de manera de prestarse al establecimiento de líneas claras de autoridad y responsabilidad. Una vez establecidas las funciones de cada jefe y cada empleado, deberá fijarles sus responsabilidades delegando en ellos las facultades de autoridad correspondientes.

Un elemento importante en cualquier plan de organización apropiado es la independencia de las funciones de operación, custodia y registro. Es recomendable y generalmente reconocido que la custodia de bienes debe estar separada de las funciones de contabilidad y de auditoría interna. A este respecto hay un principio básico del control interno que dice:

"que ningún departamento debe tener acceso a los registros de contabilidad en que se controla su propia operación". (3)

La separación de labores entre los empleados de la empresa se basa en la idea de que el trabajo ejecutado por un empleado sea complementado por el trabajo de otro, con el propósito de que ningún individuo dentro de la organización de la empresa, tenga el control absoluto de una actividad importante del negocio

La designación de responsabilidad doble debe ser evitada y en aquellos casos donde el trabajo de dos o más divisiones son complementarios, las responsabilidades de las diferentes fases deben ser también divididas. Estas divisiones de responsabilidades son inherentes a un buen sistema de control interno.

(3) Boletín No. 5 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

LA CONTABILIDAD

La contabilidad ocupa un lugar importante entre los elementos del control interno, porque es a través de los estados financieros como la administración de la empresa obtiene información del desarrollo de las transacciones, y entre más efectivos sean los controles de todos los aspectos del negocio, más fiel y exactos serán los resultados que estos presenten.

Como los estados financieros invariablemente provienen de la contabilidad, es necesario que fluya a la contabilidad normalmente toda la información necesaria, para que el registro de las operaciones sea correcto, es decir que los asientos se hagan en forma íntegra y verdadera, no dejando de registrar ninguna transacción que haya tenido lugar.

Un sistema bien coordinado de los registros y comprobantes de contabilidad con los procedimientos empleados, constituye la base fundamental de un buen control interno, y permite que la contabilidad produzca estados financieros que presenten razonablemente la situación financiera y los resultados económicos de operación, para que la administración tenga la información necesaria y pueda tomar las medidas que estime convenientes.

Un buen sistema de contabilidad debe contener los siguientes aspectos:

1. Un catálogo de cuentas con la explicación del funcionamiento de cada una de las cuentas y del sistema en general.
2. Comprobantes y formas en uso bien diseñados para facilitar su identificación.
3. Los registros deben ser claros y precisos, sin que puedan originar dudas y diversas interpretaciones.
4. Informes y estados financieros a formularse, con indicación de periodicidad, número de ejemplares y destino que ha de dárseles.

La contabilidad debe organizarse de tal manera que permita satisfacer los requisitos mínimos de un buen sistema de control interno, teniendo presente los siguientes principios:

- a) Ningún departamento debe tener acceso a los registros de contabilidad en que se controle su propia operación.
- b) Ningún empleado de contabilidad deberá tener a su cargo funciones de

custodia y manejo de bienes, tales como dinero, documentos por cobrar, etc.

- c) Es necesario que permita comprobar las relaciones de la empresa con terceros, con los derechos y obligaciones que emergen de ellas.
- d) Controlar las gestiones de los funcionarios y empleados de la empresa, para evitar filtraciones que afecten su patrimonio y que pueden provenir del dolo o del error.

Al organizarse un sistema de contabilidad es necesario tomar en cuenta, en primer término, las necesidades de la empresa para adaptarla a ellas, y segundo, amoldarla a los preceptos legales.

PRACTICAS SOLIDAS DE PROCEDIMIENTOS

La solidez de las prácticas seguidas en el desenvolvimiento de las actividades y funciones de cada grupo organizado en departamentos, van a la larga a determinar la efectividad del control interno y el resultado de la eficiencia en las operaciones.

Los procedimientos adoptados deben suministrar los pasos y trámites requeridos para la autorización de las transacciones, registrarlas y mantener custodia apropiada de los bienes. Esto usualmente es llevado a cabo mediante la división de obligaciones y responsabilidades, de manera que no hay una persona que vaya a manejar las transacciones del principio al final.

Bajo este principio una misma transacción debe pasar por diversas manos independientes entre sí.

PERSONAL

El elemento humano es un factor determinante en todo sistema de control interno.

Para que un sistema de control interno cumpla su objetivo, es necesario que, además de una organización efectiva y un sistema de procedimientos y prácticas adecuados, se cuente con el personal de la calidad requerida para la ejecución de las actividades diarias de la empresa.

Los elementos de personal que intervienen en el control interno son:

Selección del personal

Una adecuada selección del personal es una medida provechosa si se quiere instalar un sistema de control interno, que desde su principio suministre las medidas de prevención adecuadas, para garantizar los métodos de protección contra los fraudes. Las cualidades primordiales que serán objeto de una minuciosa investigación antes de contratar definitivamente a un empleado, pueden ser: moralidad, hábitos fuera de las horas de trabajo, situación económica y antecedentes con otros puestos que hubiera desempeñado.

Entrenamiento

El paso siguiente será prepararlo debidamente para el buen desempeño de sus labores. Esto se logra mediante programas de entrenamiento que proporciona la empresa, mientras mejores sean estos, más aptos serán los empleados en el desempeño de su puesto.

Eficiencia

Después del entrenamiento, la eficiencia en el desarrollo de su trabajo dependerá del juicio personal aplicado a cada fase de sus labores. El interés y la vocación de su trabajo serán factores determinantes, que en un breve tiempo, pueden dar la pauta de la competencia del empleado para llevar a cabo los procedimientos prescritos dentro de un modo eficiente.

Moralidad

No cabe la menor duda que uno de los atributos más valiosos es la moralidad del personal, que es la piedra angular sobre la que descansa todo el sistema de control interno. Con un personal deshonesto es difícil de hablar de un eficiente control interno. Independientemente de las ventajas que reporta al trabajador los descansos periódicos, es necesario conceder las vacaciones anuales y poner en práctica la rotación del personal. Esta medida ha dado muy buenos resultados porque no sólo contribuye a la renovación física y espiritual del trabajador para que siga el mismo ritmo de eficiencia, sino que da oportunidad para que otro empleado intervenga en las actividades a cargo de aquél, con lo cual puede dar lugar a quedar en descubierto cualquier anomalía que pudiera existir.

Retribución

Está bien probado que un personal a quien se le trata bien, pagándole un salario adecuado, se presta mejor a realizar con cuidado y atención, todas las actividades que le son inherentes a su puesto que desempeña dentro de la empresa. En aquellas empresas en que mejor le pagan a sus trabajadores, estableciendo planes de incentivos y premios, concediéndoles oportunidades para que planteen ante sus jefes, las sugerencias y problemas personales, concentran mayor atención en el desempeño de sus labores y ya no les queda tiempo de pensar en desfalcocar al negocio.

Es así como lo aconsejable es y siempre que se puede, que cada trabajador se le debe pagar un sueldo justo que esté de acuerdo con el trabajo que desempeña.

CERTEZA SUFICIENTE DEL MATERIAL DE PRUEBA

La mayor parte del trabajo del auditor externo consiste en obtener y examinar el material de prueba para formular razonablemente una opinión profesional sobre los estados financieros. Este material de prueba debe ser objetivo y cierto; esto quiere decir que, debe fundarse en la naturaleza de los hechos reales examinados para llegar al conocimiento de los mismos con una certeza razonable, ajena a posibles apreciaciones subjetivas e imaginarias. En consecuencia, el objetivo final del trabajo de auditoría tiene como propósito principal, suministrar al auditor suficientes elementos comprobatorios para apoyar en una forma tal, la opinión sobre los estados financieros examinados. La medida de evidencia de este material de prueba para los propósitos de auditoría, descansa en el juicio del auditor, y difiere de la evidencia de las pruebas legales, en que estas últimas se circunscriben a reglas rígidas.

Estos elementos de juicio o material de prueba, varían sustancialmente según sea el grado de madurez del criterio del auditor que las examina, debiendo tomar en cuenta la naturaleza de las pruebas, su objetividad y oportunidad, así como la existencia de otras pruebas evidentes que corroboren conclusiones que llegan a tener importancia en el desarrollo de su opinión con respecto a los estados financieros que están siendo sujetos a examen. Estos elementos de juicio material que prueban la veracidad de los hechos, el registro y control de las operaciones y el criterio contable usado en la preparación de los estados financieros, es a lo que técnicamente se le llama "evidencia comprobatoria".

NATURALEZA DE LA EVIDENCIA COMPROBATORIA

La evidencia comprobatoria la obtiene el auditor a través del examen que hace de los registros y comprobantes de contabilidad que respaldan los estados financieros, tales como libros generales de contabilidad, libros de registro de entrada original, libros mayores auxiliares, memorándum, hojas de trabajo que contengan hojas de costos, computaciones, recopilaciones, conciliaciones; pruebas corroborantes incluyen documentos y material, tales como cheques, facturas, actas de juntas, confirmaciones y otros documentos relacionados con la contabilidad de la empresa. También se incluye entre el material de prueba, información obtenida por el auditor por medio de solicitud escrita y directa a terceros, información obtenida en forma de preguntas, observaciones, inspecciones, exámenes físicos, preguntas a funcionarios y empleados de la empresa, y cualquier otra información desarrollada y puesta a disposición del auditor que le permita llegar a una conclusión a través de razonamiento válido.

El auditor examina la información contable por medio de revisiones - análisis, con la amplitud que estime necesaria, para determinar con atención adecuada, si esa información es razonablemente válida y exacta para respaldar los estados financieros, elaborando las respectivas cédulas de auditoría, que además de otros detalles deberán de contener, la información necesaria para ilustrar su juicio, en una forma tal que le sirva de base para emitir su opinión.

Para que la evidencia comprobatoria llene su cometido, deberá ser competente y suficiente.

VALIDEZ DE LA EVIDENCIA

El material de prueba debe ser válido y relevante. La validez del material de prueba depende de las circunstancias bajo las cuales se obtiene, y debe referirse claramente a hechos, circunstancias o criterios que efectivamente tengan importancia en relación con lo examinado.

El grado de confianza de la evidencia comprobatoria depende en gran parte de la fuente de información de donde se obtenga, que puede ser así:

- a) Cuando el material de prueba se obtiene de fuentes independientes y fuera de la empresa, provee mayor seguridad en la confianza para los propósitos del auditar externo, que si se obtuviera únicamente dentro de la

compañía.

- b) Cuando la información contable y los estados financieros son elaborados bajo condiciones satisfactorias de un buen control interno, hay más seguridad en su confiabilidad que cuando están desarrollados en condiciones de un control interno que no satisface los principios básicos generalmente aceptados.
- c) Cuando la evidencia comprobatoria es obtenida directamente por el auditor o por el personal bajo su cargo, a través de exámenes físicos, observaciones, cómputos, recuentos e inspecciones, es más digna de confianza que la información obtenida indirectamente.

SUFICIENTE EVIDENCIA COMPROBATORIA

La cantidad y clase de material de prueba requerido para respaldar una opinión con respecto a los estados financieros de una empresa, es cosa que depende del criterio del auditor; él las debe determinar en el ejercicio de su profesión y juicio, después de un cuidadoso estudio de las circunstancias de cada caso en particular. Al hacer tales decisiones debe considerar la naturaleza del asunto bajo examen, la importancia relativa que este caso tiene con respecto a lo examinado, la posibilidad de errores e irregularidades, el grado de riesgo que depende de lo adecuado del control interno, y la susceptibilidad que le den al aspecto de conversión, manipulación y clase de competencia de la prueba evidente a disposición.

La evidencia comprobatoria será suficiente, siempre y cuando la fuente de información de donde se obtenga sea digna de confianza, no importando que se obtengan como resultado de una sola prueba, o bien, que se logre usando varios procedimientos a la vez. Lo que se necesita es que suministre el auditor suficientes elementos de juicio para poder llegar a adquirir la certeza razonable de que los hechos que se están probando y el criterio que se está juzgando, han sido suficientemente comprobados.

En el trabajo de auditoría resulta un poco difícil obtener certeza completa sobre todos y cada uno de los distintos hechos y criterios que representan los estados financieros que se examinan. El auditor a través del desarrollo de sus labores trata de obtener suficientes pruebas válidas, que, aún cuando no tenga la evidencia absoluta de ellas, sí le permiten dentro de cierto grado de seguridad, respaldar su opinión profesional.

En los tiempos actuales es raro hacer una auditoría completamente detallada, salvo casos muy especiales; la mayor parte de ellas es a base de pruebas selectivas y por lo mismo no habrá necesidad de hacer una descripción minuciosa y detallada de todos los elementos que intervinieron en la formación de los estados financieros. En todo caso, el auditor debe usar su buen criterio en relación con el grado o cantidad de comprobación detallada que se haya de hacer, y la evidencia que obtenga debe referirse a los hechos más importantes y sobresalientes de su examen, para apoyar con plena confianza la opinión que va a emitir.

En realidad, los hechos y criterios que se reflejan en los estados financieros, no todos tienen la misma importancia, por lo mismo, el auditor al desarrollar su trabajo, dará mayor importancia y más amplitud a los procedimientos de auditoría usados, en aquellos aspectos que a su juicio, pesan más sobre la estructura general de dichos estados.

En aquellos casos en que el auditor determine, más o menos luego, la veracidad y corrección del trabajo ejecutado por los empleados del cliente, deberá tratar de dedicarle el menor tiempo posible y no acumular muchos datos e información que no tiene ninguna importancia en los objetivos que persigue la auditoría, y que sólo se traduce en una falta de juicio profesional, con la consecuente pérdida de tiempo. Este tiempo y energía que se ahorre en estos aspectos, le servirán para otros renglones más complicados y de mayor importancia.

DICTAMEN E INFORME DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

Antes de principiar a tratar los estándares profesionales relacionados con el dictamen e informe del Contador Público y Auditor, se hace una breve exposición aclaratoria de lo que quiere decir cada uno de los términos "dictamen e informe", debido a que con mucha frecuencia se usan indistintamente dichos vocablos, así:

Dictamen es la expresión del criterio u opinión del Contador Público y Auditor acerca de la estructura e información contenida en los estados financieros que muestran la situación del negocio a que se refieren, mientras que informe es la noticia y comentarios del Contador Público y Auditor acerca de los datos contenidos en los estados financieros que tratan de exponer la situación del negocio a que se refieren.

En la práctica, el informe de auditoría propiamente dicho, casi siempre va acompañado de un dictamen. El informe generalmente incluye comentarios sobre el trabajo desarrollado por el Auditor, así como una amplia variedad de información, como integración de los saldos de las cuentas del Activo, Pasivo y Capital; operaciones de la empresa, estadísticas sobre ventas, gastos, cuadros comparativos sobre cambios en la situación financiera o en el capital de trabajo, antigüedad de las cuentas por cobrar y cuentas por pagar, origen y aplicación de fondos, un resumen de las pólizas de seguros que protegen los bienes de la empresa, comentarios sobre el control interno vigente, y cualquier otra información que juzgue necesaria según las circunstancias.

El dictamen es relativamente corto, puede ir en la carta de presentación del informe, o al pie de los estados financieros, o como una conclusión propiamente dicha, en la parte final del informe y en capítulo de "Conclusiones y Recomendaciones"

A pesar de que los términos de "dictamen e informe" son conceptos diferentes, se usan indistintamente, pero aún es más común el uso de informe que el de dictamen .

ESTANDARES DEL INFORME DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

Los estándares del informe se refieren a la expresión de la estructura de los estados financieros, a la consistencia de los principios aplicados, a las excepciones o salvedades si las hubiera, a hechos o circunstancias posteriores al cierre de cuentas, y a la opinión del auditor.

Estos estándares son :

- 1o. El auditor debe declarar en su informe que practicó auditoría a las cuentas y registros de contabilidad de determinada empresa, indicando el período y alcance de su examen. Debe declarar la relación y responsabilidad que asume con respecto a los estados financieros.
- 2o. El auditor debe declarar en su informe, si se han observado principios de contabilidad generalmente aceptados, tanto en los registros contables como en la presentación de los estados financieros.
- 3o. El informe del auditor debe indicar si estos principios de contabilidad generalmente aceptados, han sido observados consistentemente en el período examinado con respecto al ejercicio anterior.
- 4o. El auditor debe declarar si en su opinión los estados financieros tomados en conjunto, exhiben razonablemente la situación financiera y el resultado de las operaciones de la empresa a la fecha y por el período a que se refieren.
- 5o. Cuando el auditor considere que no está en condiciones de emitir una opinión profesional sobre los estados financieros en conjunto, debe indicar en cualquier caso las razones que le asisten para no emitir su dictamen.
- 6o. Cuando el auditor considere que algunos aspectos de la situación financiera o de los resultados no están razonablemente presentados en los estados financieros, puede expresar una opinión con salvedades, debiendo indicar la naturaleza de tales salvedades y la trascendencia o importancia que tienen en dichos estados.
- 7o. Cuando hechos o circunstancias posteriores al cierre de cuentas, que pudieron tener incidencia en los estados financieros examinados,

sean del conocimiento del auditor, debe declararlo en su informe.

PERIODO Y ALCANCE DE LA REVISION

El trabajo desarrollado por el Contador Público y Auditor en la revisión ordinaria de los estados financieros, concluye con la elaboración y presentación del informe al cliente.

Este informe tiene como objetivo principal hacer del conocimiento del cliente y de todas las personas interesadas, el resultado de su trabajo en forma extractada y la opinión que se ha formado acerca de los estados financieros examinados.

El informe del auditor debe contener una declaración bastante amplia acerca de la naturaleza de auditoría que practicó a las cuentas y registros de contabilidad de determinada empresa, incluyendo una exposición del alcance de su examen y el período que éste abarcó, indicando que su intervención fue hecha de acuerdo con principios de auditoría generalmente aceptados.

Si en lo que respecta a partidas significativas de los estados financieros se ha omitido alguno de los procedimientos normales de auditoría generalmente aceptados, dicha omisión debe declararse, consignando una explicación clara de los motivos, con el propósito de que el señalamiento de los procedimientos omitidos se ciña a los requisitos mínimos de auditoría que se reconocen como procedimientos normales, como por ejemplo, si se dejara de hacer la confirmación de las cuentas por cobrar por medio de circulares a los deudores.

Si durante el período social que examinamos se ha hecho algún ajuste que debió haberse hecho en las cuentas de ejercicios anteriores, deberá hacerse mención de ello en el informe, ya que lo correcto es determinar los resultados del ejercicio con independencia de las rectificaciones de los resultados de ejercicios anteriores.

El auditor en su informe debe declarar que el examen realizado fue hecho de acuerdo con principios de auditoría generalmente aceptados, habiendo incluido las pruebas y procedimientos que según las circunstancias le parecieron necesarias.

Esto indica que el examen realizado no debe ser inferior al que exigen

las prácticas aceptadas tanto en lo que a procedimientos se refiere como a la manera en que éste se aplica. Aunque no es posible que el auditor asegure la corrección de las cifras que aparecen en los estados financieros, en el sentido de garantizar la exactitud de las mismas, si debe declarar que el examen ejecutado, sobre el cual se basa su opinión con respecto a los estados financieros, ha sido cuando menos de la calidad que exigen los estándares profesionales de los Contadores Públicos y Auditores.

DECLARACION DE LA RELACION DEL AUDITOR CON LOS ESTADOS FINANCIEROS Y LA RESPONSABILIDAD QUE ASUME CON RESPECTO A ELLOS

En vista de que son varios los servicios que los Contadores Públicos y Auditores pueden prestar a sus clientes, es necesario que cuando el nombre del auditor aparezca relacionado con algún estado financiero, se haga una declaración de la naturaleza de servicio que el profesional prestó, para evitar confusión o mala interpretación, expresando en forma clara y precisa el motivo de su relación con los estados financieros, y la responsabilidad que asume respecto a los mismos.

Entre esos servicios profesionales que el auditor presta, pueden mencionarse los siguientes:

- a) Auditoría de Balance;
- b) Auditoría detallada;
- c) Auditorías parciales;
- d) Investigaciones para usos financieros;
- e) Organización y sistematización contable;
- f) Diseñar e instalar sistemas de control interno;
- g) Asesoría en materia fiscal;
- h) Asesoría en la elaboración y control de presupuestos;
- i) Gestiones en asuntos crediticios; y
- j) Otros.

Dentro de esta esfera de actividades del Contador Público y Auditor, quizá la más importante de su trabajo profesional, es la de practicar auditoría a los estados financieros con el objeto de dictaminar acerca de la corrección y autenticidad de los hechos, criterios y cifras que representan dichos estados. En la mente del público ésta es la función que está más generalizada y asociada a la actividad profesional del auditor, y es por esto que cuando se vea el nombre de un Contador Público y Auditor asociado a cier-

tos estados financieros, se debe hacer una declaración expresa, del motivo y naturaleza de su relación con tales estados, de no ser así se cree que el auditor practicó auditoría y que está dando su aprobación profesional a los mismos.

También puede suceder el caso de que el nombre de un auditor aparezca en ciertos estados financieros, pero no en calidad de auditor, sino de funcionario de la empresa a quien corresponden dichos estados, ya como gerente, director o simplemente como contador; en todo caso es necesario aclarar en forma precisa y expresa, la función que desempeña o puesto que ocupa el profesional dentro de la organización de la empresa, para que quede bien clara su relación y ésto se logra poniendo a continuación del nombre del auditor, el puesto que ocupa.

Cuando el auditor haya desarrollado un trabajo de auditoría con el objeto de expresar una opinión profesional sobre ciertos estados financieros, debe hacerlo constar en su informe o dictamen, asumiendo la responsabilidad que implica un trabajo de tal naturaleza.

No es posible elaborar una redacción uniforme para hacer tal declaración, pero podría servir de guía la siguiente: "Hemos practicado un examen de las cuentas y registros de contabilidad de la empresa XX por el período comprendido del.....al.....de 1966. Nuestro examen fue hecho de acuerdo con principios de auditoría generalmente aceptados e incluimos las pruebas y procedimientos que según las circunstancias nos parecieren necesarios".

Así el auditor declara que practicó un examen a los estados financieros, de que su revisión fue hecha de acuerdo con los estándares de auditoría generalmente aceptados y que se valió de todos los medios, pruebas y procedimientos que él estimó necesarios y en la extensión que juzgó conveniente, asumiendo la responsabilidad ante su cliente y demás personas interesadas en conocer el resultado de su trabajo.

APLICACION DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

Uno de los estándares profesionales de la actividad de la auditoría, requiere que el Contador Público y Auditor declare en su dictamen e informe, si en su opinión, los estados financieros examinados fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Como la clase de información contenida en los estados financieros está sujeta a interpretaciones tan variables e imperfectas por parte de quienes los leen, por tal motivo, es necesario que el auditor como una persona capacitada técnicamente, tanto en contabilidad como en auditoría, haga tal declaración, ya que en muchas oportunidades el lector está imposibilitado para juzgar por sí mismo el contenido de dichos estados. Algunas personas creen que estos estados exhiben hechos financieros con una exactitud matemática, en tanto que otras los ven con un completo escepticismo.

Es casi imposible asegurar que el valor de la mayoría de las partidas que aparecen en los estados financieros puede ser medido con una exactitud absoluta, es decir dentro de un grado de seguridad equivalente al de las ciencias matemáticas.

Por su naturaleza y tomando en cuenta los diferentes factores que intervienen en su valuación, muchas de las cantidades mostradas en los estados financieros tienen que ser estimaciones, tan aproximadas como puedan hacerlas quienes son responsables de formular dichos estados.

Los puntos de referencia, los distintos objetivos y las bases que ilustran el criterio del contador encargado de la contabilidad que trata de presentar la situación financiera y los resultados económicos de la empresa, a una fecha y período determinado, son los que se les denomina "principios de contabilidad generalmente aceptados".

De suerte que la presentación de la situación financiera y los resultados de operación que se hace: a través de los estados financieros no es arbitraria, sino que es el resultado de aplicar un criterio fundado que se ocupa de realidades; no es un fruto de la imaginación.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados tienen como principal objetivo ilustrar y orientar el criterio de los contadores, proporcionando en una forma clara y precisa las bases que deben de seguirse, tanto para el registro de las operaciones como para la formulación de los estados financieros, con el propósito de presentar razonablemente la situación financiera, de una empresa y los resultados de operación a una fecha dada y por un período determinado.

La aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados en la formulación de los estados financieros es muy importante, porque depende de la aplicación de estos principios para medir el grado de confianza que se puede depositar en las cifras que representan dichos estados.

El uso de principios de contabilidad generalmente aceptados en la preparación de los estados financieros, no sólo da un grado de certeza razonable en el contenido de las cifras sino que hace posible la comparación entre estados financieros de varios períodos, o bien que se quiera comparar con los de otras empresas.

Por todo lo expuesto anteriormente es necesario que el Contador Público y Auditor, al rendir su informe o dictamen, declare si en su opinión los estados financieros examinados exhiben razonablemente la situación financiera y los resultados de operación, basando esta opinión en la declaración de que dichos estados fueron formulados de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados.

En la Parte III de este trabajo trataré en forma más detallada los principios de contabilidad generalmente aceptados, ya que en esta sección únicamente me refiero a los estándares profesionales que imponen al auditor el requisito de declarar en su dictamen e informe, si los estados financieros examinados fueron formulados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

CONSISTENCIA EN LA APLICACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Para que la información que presentan los estados financieros sea útil y provechosa, no es suficiente que éstos hayan sido formulados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, sino que también es necesario que dichos estados sean preparados bajo las mismas bases, es decir que se hayan aplicado o utilizado los mismos principios, no sólo durante todo el ejercicio, sino también en relación con el ejercicio anterior.

Este requisito de consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad es de suma importancia, principalmente cuando para la mejor interpretación de los estados financieros se hace uso del método comparativo, comparando las cifras de un estado de una fecha con las cifras de otro estado anterior, bien sea con el propósito de saber si la estructura del patrimonio se ha mantenido igual o si ha cambiado, o bien para conocer cual ha sido el comportamiento de los resultados de operación en distintos períodos.

Siendo los principios de contabilidad generalmente aceptados, fruto del estudio y de la experiencia de inquietos profesionales y hombres de nego-

cios, que los han formulado bajo el principio del convencionalismo, puede ser que surjan algunos conflictos en su aplicación en oportunidades en que existan varios principios aplicables a un mismo concepto o partida, o bien, que un mismo principio sea aplicado sobre bases diferentes.

Los procedimientos utilizados en contabilidad para una empresa determinada deben ser los apropiados para presentar su situación financiera y sus resultados de operación, y deben ser puestos en práctica consistentemente de período a período. Si los principios de contabilidad para la determinación de los resultados de operación no han sido observados de período a período, el efecto del cambio debe ser declarado expresamente.

La consistencia en la aplicación de principios no debe verse bajo el punto de vista rígido, sino que esta norma necesita ser alterada al mismo tiempo que las condiciones y el modo de pensar evolucionan. Debe tenerse presente siempre que toda profesión se desarrolla de acuerdo a un cuerpo de normas, pero debe reservarse el derecho de salirse de ellas cuando sea para lograr un mejor resultado.

La constante aplicación de determinados principios en una forma indiscriminada, puede ser un obstáculo para el progreso de la disciplina contable, y a la vez que provocará un estancamiento en el desarrollo de los sistemas y procedimientos de contabilidad dentro de cada empresa en lo particular. Por eso no debe verse el requisito de consistencia como una regla rígida, sino que se debe permitir ciertos cambios, bien sea que modifiquen las bases sobre las cuales se están aplicando los propios principios de contabilidad, o que dichos principios sean sustituidos por otros que permitan presentar de mejor manera que en la actualidad, la situación financiera de la empresa y el resultado de las operaciones.

En cumplimiento a los estándares de la profesión de los Contadores Públicos y Auditores, es requisito que el auditor que haya practicado el examen a los estados financieros con el objeto de emitir una opinión profesional, declare expresamente si los principios de contabilidad fueron aplicados consistentemente en relación con el período anterior, y en caso no haya sido así debe declarar explícitamente la naturaleza de los cambios observados, sus puntos de vista con respecto a su conveniencia y el efecto del cambio en la estructura general de la situación financiera y los resultados de operación que presentan los estados financieros examinados.

OPINION DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR CON RESPECTO A LOS ESTADOS FINANCIEROS

No cabe la menor duda de que la parte más importante del dictamen e informe del auditor, es la que se refiere a la declaración que dicho profesional hace con respecto a que en su opinión, los estados financieros examinados presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de operación de la empresa a una fecha dada y por un período determinado, apoyando esta opinión con la declaración de que los estados han sido formulados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados.

Esta declaración que el auditor hace, es en la que va a descansar toda la confianza del cliente, de los accionistas y demás interesados en los estados financieros, para confiar en la información que ellos presentan con respecto a la situación financiera y los resultados de operación.

Al hacer esta declaración, el Contador Público y Auditor, está cumpliendo con uno de los estándares profesionales generalmente aceptados y quizá el más importante de su profesión.

Para estar en condiciones de poder cumplir con emitir esta opinión, el auditor tiene que estar bien seguro de haber cumplido conscientemente en hacer un trabajo de calidad requerida, que lo coloque en la situación de obtener todos los elementos de juicio necesarios sobre los que apoya tal declaración. Si es así, podrá estar confiado y seguro que en cualquier momento podrá responder satisfactoriamente con proporcionar la información que le soliciten para ampliar cualquier aspecto que estimen conveniente.

El Contador Público y Auditor expresa una opinión, no garantiza que los estados sean matemáticamente exactos. Afirma que según su juicio, de acuerdo con su criterio basado en una revisión cuidadosa que practicó, los estados financieros muestran toda la información necesaria para presentar la situación financiera de la empresa y el resultado de sus operaciones, en una forma razonable y equitativa. Además afirma que, en su opinión, la presentación de los estados está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

La expresión "presentan razonablemente" constituye la base fundamental de la opinión del Contador Público y Auditor. Indica con esto, que en uso a su razón y de acuerdo con su criterio empleado en la revisión de las cifras que en los estados se muestran, pueden no reflejar una exactitud matemática absoluta, pero que justa y equitativamente son suficientes para

considerarlas correctas para fines prácticos, y que su presentación y colocación, vistas en conjunto, presentan la situación financiera y los resultados de operación de la empresa.

Esto lo confirmamos si recordamos que en este mismo trabajo se dijo que el valor de un buen número de partidas que se reflejan en los estados financieros no puede ser medido con una exactitud absoluta. Por su naturaleza, muchas cantidades mostradas en ellos tienen que ser estimaciones, tan aproximadas como puedan hacerlas quienes son responsables de formular dichos estados. Gran parte de las partidas que están sujetas a estimaciones se encuentran entre las más importantes de los estados financieros. Sin embargo, cuando estas estimaciones se hacen con base a principios de contabilidad generalmente aceptados, los estados cumplen su cometido y deben de aceptarse con confianza, como la expresión más justa y equitativa, que dentro de esas circunstancias ha sido posible presentar la situación financiera y el resultado de las operaciones de una empresa.

Como en vía de ilustración, se presenta a continuación una forma de declaración de la opinión del Contador Público y Auditor, como resultado de una auditoría practicada, en la que no hubo limitación ni cambios significativos en las prácticas contables:

Guatemala, de

1.966

Honorable Junta General de
Accionistas de la Empresa XX

Hemos practicado un examen de las cuentas y registros de la empresa X X, por el período comprendido del 1o. de Enero para el 31 de Diciembre de 1965.

Nuestro examen fue hecho de acuerdo con principios de auditoría generalmente aceptados e incluimos las pruebas y procedimientos que según las circunstancias nos parecieron necesarios.

En nuestra opinión, el Balance General que se acompaña y su correspondiente Estado de Pérdidas y Ganancias, exhiben razonablemente la situación financiera de la empresa al 31 de Diciembre de 1965 y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, que se aplicaron sobre una base consistente con respecto a la del año anterior.

Con esta declaración, el auditor cumple fundamentalmente con tres afirmaciones básicas, que requieren los estándares profesionales de los Contadores Públicos y Auditores, que son:

1. La declaración de que en su opinión los estados financieros examinados presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de operación de la empresa;
2. La declaración que los estados financieros fueron formulados de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados; y
3. La declaración de que los principios de contabilidad generalmente aceptados, fueron consistentemente observados en relación con el ejercicio anterior.

DECLARACION DE SALVEDADES

El Contador Público y Auditor al emitir su opinión acerca de los estados financieros que ha examinado, asume una responsabilidad, no sólo con la persona o personas que contrataron directamente sus servicios, sino con todas aquellas personas que van a utilizar su dictamen como base para tomar decisiones de negocios. Ante estas circunstancias, es apropiado que sea él, el único juez de su competencia para expresar su opinión acerca de los estados financieros.

Cuando el auditor considere que no tiene la certeza razonable en algunas cuentas o partidas de los estados financieros o desee hacer notar su desacuerdo o desaprobación acerca de algún aspecto de dichos estados, puede consignar las salvedades que estime convenientes, para mencionar ciertas circunstancias cuya aclaración se requiere con el objeto de evitar que los estados conduzcan a engaño.

Las salvedades son observaciones o descargos que el auditor declara en su informe, ya sea que se refieran al alcance o limitaciones de la revisión desarrollada, a la falta de solidez de las prácticas contables de la empresa, ya se trate del registro de los libros de contabilidad o de la presentación de los estados financieros, a la falta de consistencia en la aplicación de las prácticas contables, o al hecho de no haber podido obtener información importante.

Si estas limitaciones en los elementos de juicio o en los resultados del

trabajo desarrollado, no son de un peso tal que anulen la presentación en conjunto de los estados financieros o que la hagan cambiar fundamentalmente, el auditor puede hacer sus salvedades.

El auditor no debe abusar en el uso de salvedades dentro de su dictamen e informe, sino que debe actuar con un criterio prudente y ponderado, para incluir únicamente aquellas que las necesidades lo requieran.

El uso correcto de salvedades es una medida de honradez profesional permitida en la práctica de la auditoría, por medio de las cuales el auditor condiciona algunas de sus afirmaciones hechas en forma general.

Se dice que son producto de la honradez profesional porque a través de ellas, el auditor no hace afirmaciones genéricas sobre las cuales no tiene los suficientes elementos de juicio o la convicción personal necesaria para poderlas hacer profesional y objetivamente.

La declaración de salvedades en el informe es un requisito necesario en muchas circunstancias y a la vez útil no sólo para el auditor sino que también para las personas interesadas en conocer su dictamen y que impone obligaciones al que las hace.

Uno de los estándares profesionales relacionado con el informe de los Contadores Públicos y Auditores, requiere que cuando el auditor haga salvedades a algunas de las afirmaciones genéricas de su dictamen, haga las siguientes aclaraciones:

1. A cuál de las afirmaciones genéricas se refiere;
2. Explique los motivos que se tiene para hacer esa limitación, y
3. Que diga cuál es la repercusión e importancia relativa que tiene la salvedad dentro del cuadro general que los estados financieros presentan sobre la situación financiera y los resultados de operación de la empresa.

Estas aclaraciones se pide que se hagan para no desorientar el criterio de sus lectores.

NEGACION DE OPINION

El Contador Público y Auditor puede negarse e expresar acerca de los estados financieros que examinó tomados en conjunto, una opinión que cum

pla con los requisitos que requiere la opinión profesional.

Esta situación puede presentarse cuando por haberse limitado el alcance de su examen o por falta de solidez en el sistema contable que tenga en uso la empresa que no observa principios de contabilidad generalmente aceptados, sus salvedades o excepciones serían de tal magnitud que anularían el significado de su opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto.

Esto sucede cuando las condiciones del examen limitan el empleo de principios de auditoría generalmente aceptados, o bien el resultado del examen no proporciona al auditor todos los elementos de juicio necesarios para apoyar una opinión profesional. Puede suceder también, que la falta de aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados, en áreas importantes y significativas de los estados financieros, no le dé un grado de certeza razonable para apoyar su opinión.

Frente a estas circunstancias, el auditor debe declarar expresamente que no está en condiciones de emitir una opinión profesional sobre los estados financieros vistos en conjunto, debiendo expresar también los motivos y razones que le asisten para no dar su opinión.

También puede presentarse el caso en que los estados financieros estén viciados, ya sea por haberse formulado bajo un sistema de contabilidad empírico, o porque la administración de la empresa pretende presentar a través de ellos una situación financiera y un resultado de operación diferentes de los que realmente debieran ser. En este caso el auditor debe declarar expresamente que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de operación de la empresa, y por lo tanto no sanciona dichos estados.

Es requisito indispensable hacer ver en el informe los motivos y razones que tuvo el auditor para no dar una opinión profesional sobre los estados financieros, o bien para darla pero en forma negativa. Esta actuación no sólo le permite cumplir fielmente con los estándares profesionales, sino que también cumple con un deber de honradez profesional; así con estas declaraciones, el cliente que contrató los servicios del auditor para que examinara los estados financieros, sabrá los motivos que impidieron para que dicho profesional emitiera una opinión profesional en la forma habitual.

Después de haber hecho esta declaración expresa en el informe, el auditor puede hacer los comentarios que estime convenientes, siempre que para ello cuente con suficientes elementos de juicio. Si lo considera apro-

piado puede expresar su opinión acerca de las partes de los estados financieros, que según su criterio, están correctamente presentadas y suficientemente comprobadas, procurando que esta declaración no vaya a ser motivo de mala interpretación de parte de quienes lean el informe y la quieran referir a los estados tomados en conjunto. Estos comentarios pueden llenar dos objetivos:

1. Ser útiles para el cliente que contrató los servicios del auditor, y
2. Para entregar al cliente la mayor información posible y justificar que se hizo un trabajo de calidad profesional.

P A R T E II

LAS TECNICAS DE AUDITORIA

El objetivo principal del trabajo de auditoría es suministrar al auditor los elementos de juicio necesarios para orientar e ilustrar su criterio en una forma tal, que él obtenga la convicción suficiente para emitir una opinión profesional, acerca de la presentación razonable y equitativa de los estados financieros.

Los medios de que se vale el Contador Público y Auditor para obtener la información necesaria para comprobar la corrección o incorrección de los registros contables y de las cifras que presentan los estados financieros se denominan "técnicas de auditoría".

Las técnicas de auditoría son muy variadas, debido a las particularidades de cada empresa cuyos estados financieros se someten al examen del auditor y a la diversidad de condiciones y circunstancias bajo las cuales se ejecuta el trabajo. Las principales técnicas son :

1. Análisis y revisión
2. Inspección
3. Observación
4. Confirmación
5. Indagación
6. Declaración o certificación
7. Cálculo.

ANALISIS Y REVISION

El análisis en la ejecución de un trabajo de auditoría consiste en un examen crítico y minucioso que generalmente se hace a las cuentas que integran los estados financieros, con el objeto de determinar si son o no razonables y correctos los saldos que se muestran en ellos.

Este análisis va acompañado de una revisión que se hace a los registros como a los comprobantes de contabilidad. El análisis puede ser de dos clases:

1. Análisis de saldo;

2. Análisis de movimiento.

En el primer caso, como su nombre lo indica, se trata de examinar en detalle los elementos y partidas que forman el saldo de la cuenta que se presenta en el estado financiero correspondiente.

Hay muchas cuentas que durante el ejercicio contable aceptan tanto cargos como abonos, que se compensan unos con otros, pero que a la postre se llega a establecer una diferencia neta que está integrada por todas aquellas partidas que quedaron pendientes. En este caso, el examen se puede concretar únicamente a analizar aquellas partidas que forman el saldo de la cuenta de que se trate.

En el segundo caso se debe revisar y analizar tanto las partidas de cargo como las partidas de abono para cerciorarse que el saldo que resultó al final es correcto.

Esta técnica tiene aplicación en los casos aquellos en que el auditor se ve en la necesidad de analizar en detalle algunas cuentas para identificar cualquier asiento o partida poco usual que requiera una investigación especial, o simplemente para escoger las transacciones de mayor importancia operadas dentro del movimiento de determinada cuenta con el objeto de investigarlas como parte de su programa de pruebas selectivas.

INSPECCION

Con el propósito de verificar la autenticidad de los saldos de algunas cuentas que representan activos materiales, títulos de crédito u otros documentos, así como para comprobar los asientos registrados en la contabilidad, el auditor practica examen físico a dichos bienes.

Estos exámenes físicos comprenden procedimientos tales como recuento del efectivo en caja, pruebas de recuento físico de inventarios, visitas a los establecimientos y fábricas. Con el resultado de estos procedimientos usados, no sólo se ayuda al auditor para determinar razonablemente la existencia de los activos materiales, sino que también obtiene otros datos importantes para el desarrollo de su trabajo, como los relativos a las características operativas de la empresa, lugar en donde se encuentran instaladas las cajas en que se guarda el efectivo, arreglo físico de los almacenes o bodegas de mercaderías, etc.

También incluye la técnica de inspección, examen de facturas, cheques, documentos de pago, pólizas de seguros y de fianzas, lectura de actas de las sesiones celebradas por la Junta Directiva y por la Junta General de Accionistas para tener información respecto a los actos aprobados por ellos. Es necesaria también que el auditor tenga a la vista aquellos documentos que se relacionan con la situación jurídica de la empresa, tales como escritura pública de constitución de la sociedad y sus reformas si se trata de una persona jurídica, para tomar nota de los puntos más significativos que le suministran estos documentos inspeccionados, y ver si se está cumpliendo con tales disposiciones.

OBSERVACION

El término observación, tal como se usa en auditoría, se refiere a la práctica de presenciar personalmente la forma como el personal de la empresa realiza sus labores.

El Contador Público y Auditor para cumplir a cabalidad con un trabajo profesional de auditoría, necesita hacer visitas personales a las instalaciones de la empresa o a los lugares en donde se desarrollan las actividades operativas de la misma, tales como producción, trámites de órdenes de compras, órdenes de despacho y venta, manejo físico de las materias primas, de los artículos terminados, etc., con el objeto de cerciorarse personalmente de la manera en que las empleados y funcionarias de la compañía llevan a cabo los procedimientos establecidos por ella.

El auditor puede presenciar la toma de inventario físico con el objeto de cerciorarse de que la empresa tomó todas las medidas de seguridad aconsejables para garantizar la exactitud en su recuento y poder tener la convicción de que fueron levantados en una forma satisfactoria.

Durante el desarrollo de la auditoría o antes, el auditor puede también observar personalmente los procedimientos que tiene en uso la empresa para garantizar el registro y control en el manejo del efectivo y el funcionamiento de otros aspectos del sistema de control interno.

CONFIRMACION

En relación con varios aspectos de la auditoría, el Contador Público y Auditor necesita cerciorarse de la certeza de varios activos y operaciones,

mediante la manifestación generalmente por escrito, recibida directamente de terceras personas independientes de la empresa, y que se encuentran en condiciones de verificarlas y dar una información válida para el auditor. Esta técnica en el campo de la auditoría es conocida con el nombre de confirmación.

En el campo de la auditoría es bien reconocido que uno de los procedimientos más efectivos para probar la autenticidad de los saldos de algunas cuentas que se presentan en los estados financieros es la confirmación por correspondencia directamente de los deudores o depositarios de los saldos a su cargo o de los activos en su poder respectivamente. Es aplicable también a las cuentas de pasivo.

Esta técnica de confirmación se aplica a través del sistema de que el auditor redacta una carta circular que el empresario deberá firmar y dirigir a todas aquellas personas a quienes se les solicita que informen por escrito directamente al auditor, acerca de cierta información que se estime necesaria, que bien puede ser en indicar si están o no de acuerdo con el saldo que en los registros de la empresa resulta a su cargo o a su favor a determinada fecha.

La confirmación puede ser de varias maneras: se dice que es positiva cuando en la carta, circular o solicitud se le pide al confirmante que indique al auditor si está o no de acuerdo con el saldo que en los registros de la empresa aparece a su cargo o a su favor según sea el caso de que se trate; y se dice que la confirmación es negativa, cuando en la solicitud se le pide que conteste directamente al auditor, sólo en aquellos casos en que no esté conforme con el saldo que indican los registros de la empresa.

En los dos casos hay necesidad de suministrar al confirmante las cantidades que se necesitan sean confirmadas por él y que deberán ser las que aparecen en los registros de la empresa solicitante.

Puede suceder el caso en que la contabilización y manipulación de los bienes de la empresa estén de tal modo organizados que sea virtualmente imposible depositar confianza razonable en los saldos que exhiben las cuentas en la contabilidad, y que al pedir la confirmación de ellos se vaya a suministrar saldos que estén muy lejos de la realidad, lo cual va en perjuicio de la empresa. Entonces en estos casos se conviene en no proporcionar al confirmante ningún saldo, sino que solamente se le pide que envíe directamente al auditor un análisis del saldo que según él y su propia información, resulta a su cargo o a su favor a determinada fecha.

Además de determinar el sistema de confirmación de cuentas que va a usar en el desarrollo de su trabajo de auditoría, el Contador Público y Auditor debe decidir, tomando en cuenta las circunstancias propias del caso, el alcance y extensión que va a dar a la confirmación de cuentas, debiendo tomar en cuenta factores determinantes, como son la naturaleza del negocio y la efectividad del control interno.

1 Aunque los estándares de la profesión exigen pedir confirmación directa de los saldos de determinadas cuentas, ocasionalmente se presentan circunstancias en que no es posible hacerlo. En algunos casos el auditor puede llegar a comprobar su autenticidad valiéndose de otras técnicas y procedimientos de auditoría, que en las circunstancias prácticamente equivale a la confirmación directa.

Al respecto, Bell y Johns dice: "La mejor prueba de la corrección de una cuenta, fuera de su cobranza, consiste en el reconocimiento del deudor" (4).

INDAGACION

El Contador Público y Auditor generalmente logra obtener una buena cantidad de información que necesita para completar su trabajo, mediante datos que le son proporcionados al discutir con los funcionarios y empleados de la empresa cuyos estados financieros está examinando, diversos problemas que surgen durante el desarrollo de su trabajo.

El auditor puede también hacer preguntas directamente a los funcionarios y empleados para que le amplíen la información referente a ciertos aspectos que no están claramente indicados en los registros, como asuntos relacionados con la política general de la empresa, partidas de pasivo contingente, de las cuales en muchos casos sólo la gerencia está en posibilidades de informar.

A este método de obtener información de parte de los funcionarios y empleados de la propia empresa, en auditoría se le conoce con el nombre de técnica de indagación, que puede ser formal o informal, según la forma como se obtenga. Algunos autores a esta técnica de indagación le llaman técnica de investigación.

(4) Intervención y Fiscalización de Contabilidades por Bell y Johns.
Tomo I.

DECLARACIONES O CERTIFICACIONES

No es raro que en algunas ocasiones, por considerar el auditor valiosas e importantes algunas de estas informaciones queden consignadas en una declaración escrita firmada por la persona que intervino en ella, o bien en forma de carta dirigida directamente al auditor y firmada por los funcionarios o funcionario de la empresa.

A esta forma de poner por escrito y respaldar con la firma de uno o varios empleados o funcionarios, la declaración de una investigación se le conoce como declaraciones o certificaciones.

Se acostumbra pedir una declaración firmada, por ejemplo, donde se haga constar que todo el pasivo a cargo de la empresa está debidamente registrado.

Las técnicas de indagación, las certificaciones y declaraciones, son de una validez limitada o relativa, por lo que el auditor debe de tratar de confirmar esta información por otros medios posibles.

CALCULO

Gran parte del trabajo que ejecuta el Contador Público y Auditor al examinar los estados financieros de una empresa, consiste en hacer pruebas independientes de los cálculos aritméticos y de los cómputos. Por ejemplo, cálculo de las depreciaciones, cálculo de los intereses, cálculo de inventarios, cálculo de la proporción de los seguros vencidos para determinar la proporción diferida, etc.

Un buen número de asientos de contabilidad que se presentan en los estados financieros, son el resultado de cálculos y cómputos hechos sobre bases previamente determinadas.

El auditor haciendo uso de la técnica de cálculo se cerciora de la autenticidad numérica de estas partidas, siguiendo procedimientos diferentes a los empleados originalmente por quien formuló los estados financieros. Por ejemplo, si el encargado de hacer los cálculos por depreciaciones los hace sobre el valor de cada uno de los activos fijos y aplicando la proporción del por ciento mensual que le corresponde, el auditor debe hacerlo global tomando el monto total del activo y aplicando el por ciento total del periodo que examina, tomando en cuenta únicamente las adiciones o disminuciones que el activo pudo sufrir durante el periodo revisado.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Se llama procedimientos de auditoría al conjunto de actos o técnicas que el Contador Público y Auditor emplea en el examen de una partida o de un conjunto de hechos o circunstancias, con el objeto de obtener la suficiente certeza moral para fundar su opinión que ha de emitir sobre los estados financieros examinados.

El auditor externo no siempre puede obtener el conocimiento que necesita y con la certeza razonable que se requiere con el resultado de una sola prueba, sino que necesita el resultado de la aplicación de varias pruebas de diferentes técnicas a una misma partida o a un mismo conjunto de hechos o circunstancias que trata de probar.

Por este motivo es que el auditor al examinar una partida o un conjunto de hechos o circunstancias, tiene que utilizar varias técnicas, que según su criterio, son aplicables a determinada partida.

CLASE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA FRECUENTEMENTE EMPLEADOS

Resulta un poco difícil querer establecer sistemas rígidos de pruebas para examinar los registros, partidas y cuentas que se presentan en los estados financieros, a causa de la complejidad de sus operaciones y sistemas contables utilizados en las empresas.

La gran diversidad de circunstancias en que se realizan las operaciones las diferencias en los sistemas de organización de las empresas, la variedad de procedimientos establecidos para la autorización, tramitación y rutina seguidos para el control y registro contable de las transacciones, y en general, las características propias de cada negocio, hacen que los procedimientos y pruebas de auditoría que se consideran adecuados en un caso no lo son para otro, de donde resulta la necesidad de que los procedimientos de auditoría deben ser adaptados a la naturaleza de la empresa cuyos estados financieros se van a examinar. Debido a estas circunstancias es el criterio del propio auditor el que debe determinar las diferentes técnicas que se van a aplicar para obtener la suficiente certeza razonable para apoyar su opinión de manera que ésta sea objetiva y profesional.

En algunos casos se ha llegado a establecer que la aplicación de ciertas

técnicas es necesario para obtener una certeza razonable, y no se concibe el haber practicado una auditoría a conciencia si no se hacen determinadas pruebas, que la experiencia obtenida a través del tiempo en la actividad de la auditoría, ha demostrado que siempre conviene aplicar, salvo en casos absolutamente excepcionales, tales como la confirmación de los saldos de las cuentas por cobrar, confirmación de los saldos de las cuentas bancarias que siempre han de solicitarse.

EXTENSION O ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

El Contador Público y Auditor para obtener los suficientes elementos de juicio para determinar la corrección o incorrección de las cifras que se presentan en los estados financieros, en algunos casos tiene necesidad de hacer exámenes extensos y detallados, mientras que en otras ocasiones sólo se limita a asegurarse de su veracidad mediante el examen de muestras parciales de las partidas individuales que forman las cuentas globales.

Debido a la naturaleza de las operaciones de cada negocio y el hecho de que muchas de ellas están formadas por numerosas partidas individuales, que a la postre vienen a constituir la repetición de partidas similares, no es posible hacer un examen detallado de todas las partidas, sino se toman muestras parciales, siempre que sea hecho con tal minuciosidad que el resultado del examen de estas muestras sea aplicable a las partidas globales respectivas.

Cuando en un trabajo de auditoría se verifica la corrección de todas las partidas que integran las diferentes cuentas que se presentan en los estados financieros, detalle por detalle, se dice que es una auditoría detallada; y cuando el auditor lleva a cabo su trabajo por medio del examen de muestras parciales y cuyo resultado lo aplica a la partida global, se dice que es auditoría por medio de pruebas selectivas. Tanto en los casos de auditorías detalladas como de auditorías de balance o de pruebas selectivas, los principios y los procedimientos de auditoría son los mismos, y la única diferencia consiste en la cantidad de trabajo ejecutado.

La relación que hay entre el número de partidas individuales que se examinan con el número de partidas individuales que forman la partida global, se le llama en auditoría, "extensión o alcance de los procedimientos de auditoría" y en todo caso es el auditor, quien haciendo uso de su buen criterio, selecciona los que deberán aplicarse, determinando el grado y cantidad de comprobación que se haya de hacer, pues no existen reglas rígidas y

exactas a que ceñirse.

Los elementos de que se vale el auditor para determinar la extensión o alcance de los procedimientos de auditoría son:

- a) El sistema de control interno será siempre el factor decisivo del juicio del auditor, para determinar el grado o cantidad de comprobación detallada que deben de hacerse. Cuando más eficiente sea el sistema de comprobación interna, menor será el detalle de la auditoría. Hoy en día es raro hacer una auditoría completamente detallada, pues más se usa la auditoría por pruebas selectivas.
- b) El número de partidas individuales que forman la partida global.
- c) La importancia relativa de cada partida, y
- d) El número de errores o partidas equivocadas encontradas en el desarrollo del trabajo.

Debido a esta variedad de circunstancias, es imposible establecer reglas fijas para determinar la extensión o alcance que debe darse a los procedimientos de auditoría.

Únicamente el criterio sólido y maduro del auditor es el que puede determinar hasta que punto los resultados obtenidos, a través de la aplicación de ciertos procedimientos de auditoría, le suministran los suficientes elementos de juicio que orienten e ilustren su criterio para poder emitir una opinión profesional sobre los estados financieros que examinó.

OPORTUNIDAD Y ORDEN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

No hay un orden establecido ni una fecha determinada para que las pruebas de auditoría sean aplicadas. En algunos casos es necesario hacer parte del examen antes de que se cierre el ejercicio contable, y en otros, es mucho más útil y resulta más cómodo hacer el trabajo de auditoría después del cierre y de haber formulado los estados financieros que se van a examinar.

Los dos casos tienen sus ventajas y desventajas; el primero tiene la ventaja de que si al examinar las partidas se encontrara algún error, puede correrse el ajuste e incorporarse a la contabilidad para que los estados financieros se presenten correctos, pero tiene la desventaja de que como los sal-

dos constantemente se están modificando, puede suceder el caso de que alguna partida no se haya registrado en el momento de la revisión, y que el auditor la tome como no existente. El segundo caso tiene la ventaja de que el auditor va a trabajar sobre cifras definitivas y que el contador podrá proporcionarle las relaciones de las cuentas respectivas, que ya con esto buen tiempo de trabajo se ahorra el auditor; sin embargo, tiene la desventaja de que los ajustes, en caso los haya, ya no se podrán tan fácilmente incorporar a la contabilidad durante ese ejercicio, sino hasta en el siguiente.

En todos los casos, los procedimientos de auditoría deben coordinarse para ser aplicados a partidas relacionadas unas con otras, como por ejemplo, al examinar las ventas al crédito debe determinarse si fueron cargadas correctamente a las cuentas por cobrar de clientes; al analizar las compras al crédito deberá cerciorarse el auditor que fueron correctamente abonadas a las cuentas de proveedores.

A la época en que los procedimientos de auditoría se van aplicar se le llama oportunidad y el orden en que se aplican puede ser simultáneo o sucesivo.

También hay casos en que se hace uso del elemento de sorpresa, para comprobar que los controles establecidos sobre bienes fácilmente negociables se mantienen vigentes, tal sucede en el caso de practicar un arqueo del dinero en caja, documentos por cobrar, etc.

PARTE III

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

En la actualidad es muy frecuente encontrar la frase "principios de contabilidad generalmente aceptados", ya sea en los tratados de contabilidad o de auditoría, o bien en los informes que los Contadores Públicos y Auditores presentan a sus clientes, acerca del examen practicado a los estados financieros que someten a su consideración.

Es bastante abundante la literatura acerca de los principios de contabilidad generalmente aceptados; existen muchos y muy buenos libros a disposición de quienes deseen profundizar en este tema, tanto los autores americanos como mexicanos y de otros países, están tratando intensamente este asunto y además la comisión de procedimientos contables del Instituto Americano de Contadores ha dado a publicidad una serie de boletines de investigación contable que tratan sobre la aplicación de dichos principios en una gran variedad de casos concretos.

En el presente trabajo me permito hacer un ligero esbozo de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En vista de que los estados financieros reflejan tanto criterio como hechos y que el criterio se guía por principios de contabilidad, es necesario que el profesional que va a formular los estados financieros o que va a dictaminar acerca de su contenido, tenga un conocimiento amplio del significado de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Dentro del concepto general se puede decir que principios de contabilidad generalmente aceptados son ciertos postulados básicos, normas, convencionalismos o reglas que se han desarrollado a través del tiempo, como una consecuencia del estudio de la técnica contable y de la experiencia en la presentación correcta y equitativa de la información financiera provechosa a través de los estados financieros y que son de aceptación general.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados tienen como principal objetivo ilustrar y orientar el criterio de los contadores, proporcionan en una forma clara y precisa las bases que deben seguir, tanto para el registro de las operaciones contables como para la formulación de los estados financieros, con el propósito de presentar razonablemente la situación

financiera y los resultados de operación de una empresa a una fecha dada y por un período determinado.

A pesar de los muchos esfuerzos que se han hecho, aún no están claramente definidos los principios de contabilidad generalmente aceptados, y por ser un asunto relacionado directamente con la profesión de los Contadores Públicos y Auditores, son éstos quienes han tratado de precisarlos. Conviene advertir que han demandado la atención y colaboración de los hombres de negocios, de los líderes de comunidades financieras, de los banqueros, de los inversionistas, de los economistas y de todos aquellos interesados en la información de los estados financieros, para que ayuden y colaboren en la determinación de tales principios.

En la actualidad hay dos corrientes de ideas fundamentales bien definidas, que tratan de precisar los principios de contabilidad generalmente aceptados, estas ideas son:

1. Observados desde el punto de vista de cuáles son los principios de contabilidad que deberían ser generalmente aceptados, o sea, los principios ideales que se deberían aplicar (algunos han sido generalmente aceptados y están siendo puestos en práctica), y
2. Observados bajo el punto de vista de cuáles son los principios de contabilidad generalmente aceptados que están siendo aplicados actualmente.

Ninguno de los dos puntos de vista están claramente definidos y requieren que ambos sean estudiados, con el objeto de lograr mejorar considerablemente los principios que se están usando en la actualidad y poder llegar a determinarlos, para que estos puedan servir de guía y orientación para llegar a determinar los principios ideales.

Las fuentes para determinar si una práctica contable tiene autoridad sustancial son:

1. Que sea una práctica comúnmente usada en los negocios. Esto no quiere decir que por fuerza la práctica exista en todos los negocios, sino que será suficiente aquellos casos en que la experiencia de los negocios ha demostrado que la práctica produce resultados favorables en la presentación de información financiera a los administradores, propietarios, socios, inversionistas y a todas aquellas personas que estén interesadas en tal información.

2. Los requerimientos y puntos de vista acerca de prácticas contables, de los dirigentes de las bolsas de valores, de los líderes de comunidades financieras, de los inversionistas comerciales y de los banqueros, tendrán derecho a ser consideradas y tomadas en cuenta.
3. Las regulaciones y las opiniones de la comisión del comité de la bolsa de Valores de Nueva York, han demostrado un alto grado de objetividad y experiencia al tratar asuntos contables. Las regulaciones y opiniones dadas a la fecha tienen derecho de ser aceptadas por el mérito y por la autoridad, estatutaria de la comisión.
4. Las opiniones afirmativas académicas de Contadores Públicos y Auditores constituyen soporte autoritario para principios y prácticas contables. Estas opiniones pueden ser orales o escritas y pueden encontrarse en las resoluciones y recomendaciones votadas en congresos, asambleas o conferencias de estos profesionales, o bien en los libros de texto.
5. Las opiniones publicadas por los siguientes comités u organizaciones: - Asociación de Contadores Americanos y el Instituto Americano de Contadores Públicos.

Se dice también que principios de contabilidad generalmente aceptados se refieren a la filosofía fundamental en que descansa la expresión económica financiera de la contabilidad.

El decálogo de conceptos que orientan esa filosofía según Paul Grady es el siguiente:

1. Estructura del sistema económico.
2. La empresa como unidad económica.
3. Noción de empresa en marcha.
4. Información expresada en función monetaria.
5. Consistencia en la aplicación de principios.
6. Diversidad en los sistemas contables.
7. Conservatismo en el juicio económico.
8. Evaluación del control interno.
9. Importancia relativa de calidad y cantidad.
10. Estimaciones temporales para el cierre del ejercicio económico.

ESTRUCTURA DEL SISTEMA ECONOMICO

En el mundo económico de hoy se conocen dos sistemas económicos de es

estructuras apuestas bien definidas, que son:

- a) El sistema comunista que es el de la economía dirigida por el estado, que se practica en los países totalitarios como son Rusia Soviética, China Popular y sus satélites; y
- b) El sistema capitalista o de la libre empresa, que se practica en los países occidentales encabezados por los Estados Unidos de Norte América, y en cuyo grupo queda comprendido Guatemala.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados no tienen ninguna aplicación en los países de economía dirigida por el estado, porque en estas áreas los individuos no tienen el derecho de invertir en empresas particulares y por lo mismo nada tienen que ver con la complejidad de las negociaciones modernas que hace necesario que se formulen reglas específicas para que sirvan de guía para la correcta presentación de la situación financiera y de los resultados de operación de una empresa a una fecha y por un período determinadas.

Sin embargo, en países como el nuestro, que operan bajo el sistema de la libre empresa, en donde el grado de intervención del gobierno permite a las empresas privadas tomar sus propias decisiones, si es necesario que se establezcan principios contables con el objeto principal de aminorar el área de diferencia e inconsistencia de criterios para lograr presentar correctamente la situación financiera y los resultados de operación a una fecha dada y por un período determinado.

Entonces, para determinar los principios de contabilidad generalmente aceptados, es muy importante tomar en cuenta la estructura económica del sistema bajo el cual operan las empresas comerciales que los van a usar y el medio en que se desenvuelven.

LA EMPRESA COMO UNIDAD ECONOMICA

La empresa como unidad económica consiste en una organización de personas y capitales que le corresponde reunir y coordinar los diversos factores de producción, con el propósito de suministrar bienes o servicios a los consumidores con el objeto de lucrar.

La empresa tratará de conseguir el máximo de rendimiento con el menor esfuerzo posible para asegurarse el mayor beneficio o utilidad, a manera de

poder pagar a los acreedores y a los accionistas que han suministrado el capital requerido para establecer y mantener la empresa.

Desde el punto de vista contable, la empresa se debe considerar como una unidad distinta de su propietario o propietarios y el capital invertido por éstos, deberá registrarse con base en su contribución en bienes de activo o mediante la reinversión de utilidades acumuladas durante períodos cubiertos.

La separación del patrimonio de la empresa del, de sus dueños o dueño, en los registros contables a través de cuentas apropiadas, es una aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.

NOCION DE EMPRESA EN MARCHA

Es comúnmente sabido que las actividades del mundo de los negocios han cambiado considerablemente en las últimas décadas de una serie de negocios o de transacciones comerciales separados a una forma de actividad continua. Como consecuencia una gran parte de la práctica contable así como la teoría, están basadas en la presunción de operación continua indefinidamente y que no va a ser liquidada en un futuro próximo. En ausencia de evidencia en contrario la empresa debe ser vista como que permanecerá en operación indefinidamente.

Los administradores de los negocios deben ver sus operaciones como un proceso continuo. Ninguna empresa de ninguna clase puede operar bajo la nebulosa de espectación de liquidar día a día y operación por operación; la complejidad actual de operaciones comerciales con su alto grado de tecnología requiere estudios y planes a largo plazo. Frecuentemente las empresas adquieren equipo de producción de vida prolongada y útil incurriendo en deudas a largo plazo, así como también firmando contratos de trabajo con técnicos, a plazos más o menos largos, con el objeto de asegurarse la mano de obra calificada para sus operaciones por varios años.

Todos estos factores coadyuvan a la continuidad indefinida de las operaciones de los negocios, que deberán tomarse muy en cuenta para formular los principios de contabilidad generalmente aceptados.

INFORMACION EXPRESADA EN FUNCION MONETARIA

Todas las transacciones comerciales y sus efectos, tanto en cambio de

bienes, obligaciones, registro de ingresos, de gastos y otras operaciones comerciales, son medidos en términos monetarios. La moneda es el común denominador en términos de la cual se miden y expresan las diferentes partidas en la contabilidad y en los estados financieros. Toda información monetaria deberá indicar claramente en qué clase de moneda se está expresando, por ejemplo, quetzales, colones, dólares, pesos mexicanos, libras esterlinas, marcos, etc.

En Guatemala, de acuerdo con las leyes vigentes, es obligación que la contabilidad se lleve en moneda nacional que es el quetzal.

CONSISTENCIA EN LA APLICACION DE PRINCIPIOS

Es importante que los procedimientos de contabilidad que se usen, tanto en los registros de las operaciones como en la preparación de los estados financieros, con el propósito de presentar la situación financiera y los resultados económicos del período, sean los apropiados a determinada empresa y deberán ser aplicados consistentemente, no sólo dentro del ejercicio al que se refieren los estados financieros, sino también de período a período.

Aún siendo los principios de contabilidad fruto del criterio ponderado de prudentes hombres de negocios y de profesionales, es posible que surjan conflictos en su aplicación en oportunidades en que existan varios principios aplicables a un mismo concepto o partida, o bien, que existan varias formas o procedimientos de aplicar.

A pesar de que es una sana recomendación el requisito de consistencia, es deseable que el contador encargado de formular los estados financieros piense que su trabajo es un problema complejo a resolver y que dichos estados los considere como trabajos creativos de arte y que se reserve el derecho de libertad de formularlos con las normas y cánones de la profesión, teniendo presente en cada momento su habilidad, conocimiento y experiencia. Toda profesión debe desarrollarse de acuerdo a un cuerpo de normas, pero debe reservarse el derecho de salirse de ellas cuando alejándose de éstas se logre un mejor resultado.

La desventaja de la aplicación del requisito de consistencia es que puede obstaculizar el avance y progreso general de la disciplina contable, a causa de que no puede cambiar fácilmente la aplicación de ciertos principios por otros.

Sin embargo, en previsión a la desventaja mencionada, cuando se cambien las bases sobre las cuales se han aplicado los principios contables, o los propios principios se reemplacen por otros en la preparación de los estados financieros, es necesario que se declare expresamente en el informe del auditor la incidencia que tuvo de un período a otro el mencionado cambio.

DIVERSIDAD EN LOS SISTEMAS CONTABLES

Cada sistema de contabilidad tiene sus características propias, sin embargo, todos deben obedecer a procedimientos uniformes, que a su vez deben adaptarse a las necesidades propias del negocio o empresa de que se trate. La uniformidad de los principios contables no requiere que los procedimientos y métodos usados sean los mismos. A pesar de que los planes generados de dos sistemas contables sean idénticos, puede haber diferencias en los procedimientos que se empleen.

Los sistemas de contabilidad no sólo comprenden los elementos materiales que los constituyen, tales como comprobantes, documentos, pólizas, libros, etc., sino también el cuerpo de doctrina que forman la base del procedimiento y la teoría que en situación determinada los justifica. En Guatemala la es obligación legal llevar la contabilidad por el sistema de la partida doble.

Muchos han sido los esfuerzos que se han hecho con el propósito de lograr unificar los principios y procedimientos contables que deberían usar todas las empresas de una clase determinada, sin haberlo logrado. Los argumentos en contra de aplicar esta alternativa son abundantes.

La alternativa más práctica, es lo que en la actualidad sucede, dejar a las empresas libres de escoger sus métodos de contabilidad dentro del límite amplio que ofrece la técnica contable. Cada empresa deberá seguir principios de contabilidad generalmente aceptados que se adapten a la naturaleza de sus operaciones, siempre que estos principios cumplan con el objetivo principal de que los estados financieros presenten razonablemente la situación financiera y los resultados de operación de dichas entidades.

CONSERVATISMO EN EL JUICIO ECONOMICO

Conservatismo bajo el punto de vista económico, no es una justificación para que deliberadamente se presente de menos en los estados financieros,

sino que es una especie de calidad de juicio que se ejerce al evaluar cosas inciertas y riesgos presentes en una entidad comercial, haciendo provisiones razonables para cubrir pérdidas potenciales en la realización de activos registrados y para llegar a algún acuerdo con respecto de los pasivos actuales y contingentes.

Debido a la incertidumbre que prevalece en cuanto a la capacidad de algunos gastos para producir ingresos y a la difícil realización de algunos activos, en caso de duda razonable, estas posibles pérdidas deberán aplicarse al ejercicio actual.

El conservatismo en el juicio económico es algo que indica que se debe actuar con mucha prudencia ante circunstancias imprevisibles y se debe procurar no abusar de este criterio en las provisiones para contingencias y en la formación de reservas para ser utilizadas indebidamente como medios para rebajar las utilidades, o bien, para trasladarlas de un ejercicio a otro.

Un principio que prevalece en la mente de los contadores, que se ha venido usando en la práctica contable y que ya es tradicional, es el principio conservador. Si a este respecto analizamos los principios de contabilidad bajo el punto de vista de lo que deberán ser, el criterio conservador es reemplazado por el de la objetividad que recomienda no registrar los cambios de bienes, obligaciones y sus efectos si los hay, sobre ingresos, gastos, utilidades y otros, antes del momento en que puedan ser medidos sobre bases objetivas.

De manera que la adopción de una serie de actitudes conservadoras ante la posibilidad de contingencias imprevistas de carácter adverso, quedan incluidas en el principio conservador.

Desde el punto de vista de principios de contabilidad generalmente aceptados, el concepto de conservatismo comprende dos ideas conjuntas:

- 1a. Cuando se trata de productos, es un sano principio no anticipar utilidades, es decir que ventas y otros ingresos no deben ser anticipados. Para el reconocimiento ordinario se requiere la consumación de la venta y de la entrega, o en otras palabras que las utilidades y productos estén efectivamente realizados;
- 2a. Lo que a gastos, obligaciones y pérdidas se refiere, deben registrarse al tener conocimiento de ellos, no importando no estar determinadas las cantidades definitivas, en otras palabras, los gastos y las pér-

cidas deben registrarse en el momento de tenerse conocimiento de ellos.

EVALUACION DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Una evaluación del sistema de control interno requiere, primero hacer un análisis y estudio de los procedimientos que tiene en uso la empresa para garantizar la exactitud en el control y registro de las operaciones, así como la custodia y manejo de sus bienes; y segundo, hacer una estimación del grado de seguridad y confianza que esos procedimientos suministran y si son adecuados para el registro íntegro y verdadero de activos, pasivos, productos y gastos.

Todo cambio en bienes, obligaciones y sus efectos, si es que los hay, sobre ingresos, gastos y productos, fundamentalmente deben registrarse en la contabilidad, para que al formular los estados financieros, éstos presenten razonablemente la situación financiera y los resultados de operación de una empresa a una fecha dada y por un período determinado.

En virtud de que estos estados financieros provienen invariablemente de la contabilidad, es requisito indispensable que el registro de todas las transacciones sea correcto y que los asientos se hagan en forma íntegra y verdadera.

Un sistema de control interno bien desarrollado y coordinado está constituido por varios elementos, como planes de organización y control, métodos y procedimientos de trabajo, la contabilidad con sus registros e informes, y el personal. En un sentido amplio, todos estos elementos pueden estar claramente clasificados como controles administrativos y controles de contabilidad, que naturalmente pueden variar según las circunstancias de cada una de las empresas en particular.

El objetivo principal del control interno constituye, en un sentido general, la confianza y seguridad de que los estados financieros, como otros informes y datos generales provenientes de la contabilidad sean correctos y estén preparados de acuerdo con las necesidades del caso particular de que se trate, y que sean un reflejo neto y claro de la situación de la empresa.

IMPORTANCIA RELATIVA DE CALIDAD Y CANTIDAD DEL MATERIAL DE PRUEBA

Toda la información que se presenta en los estados financieros debe estar

debidamente comprobada y depende la evidencia de este material de prueba para poder confiar en el contenido de dichos estados.

El grado de validez de este material para los propósitos de la contabilidad, no sólo descansa en el registro y comprobantes o documentos que lo respalda físicamente, sino también en el juicio del contador quien lo analiza y registra.

Todo registro o asiento en la contabilidad obedece a un motivo que lo origina, y este motivo tiene que estar justa y equitativamente comprobado.

El material de prueba que respalda a los estados financieros debe ser objetivo y cierto, esto quiere decir que debe fundarse en la naturaleza de los hechos reales que se pretende mostrar a través de los estados financieros. Este material debe llenar dos condiciones: ser de calidad y cantidad suficiente.

CALIDAD

El material de prueba que comprende: registro, documento y juicio, debe ser competente, es decir, debe referirse a aquellos hechos, circunstancias y criterios, que realmente tienen importancia y por lo tanto amerita su registro en la contabilidad, para reflejar sus efectos en los estados financieros.

Estos elementos de prueba deben suministrar al auditor información de calidad que oriente su juicio para llegar a obtener una certeza razonable de todo lo actuado a través de la auditoría.

CANTIDAD

La evidencia comprobatoria será suficiente cuando el contenido de los registros contables y documentos que los respaldan se explican por sí solos. Se quiere decir con esto que ya sea por los resultados de una sola prueba o por la intervención de varias pruebas diferentes, el auditor o cualquier otra persona con la capacidad requerida, podrá obtener la certeza relativa de que los hechos y criterios que se reflejan en los estados financieros son ciertos.

La evidencia comprobatoria la obtiene el auditor a través del examen que hace de los registros y comprobantes de contabilidad, tales como libros generales de contabilidad, libros auxiliares, pólizas de contabilidad, fac-

turas, cheques, contratos, actas de juntas generales o de directivas, estados de cuenta que se reciben de clientes y de acreedores o proveedores, memorandum, hojas de trabajo que contengan las hojas de costos, computaciones, recopilaciones, conciliaciones y otros documentos escritos que constituya evidencia que respalde los estados financieros.

ESTIMACIONES TEMPORALES PARA EL CIERRE DEL EJERCICIO ECONOMICO

La actividad económica de las empresas se desarrolla a través de un proceso continuo de operaciones o transacciones. La utilidad o pérdida de dichas empresas se podría determinar con mucha claridad una vez que éstas hayan terminado su vida. Sin embargo, es correcto que no se va a esperar que termine la vida de las empresas para determinar si ganaron o perdieron, pues se requieren períodos específicos de tiempo, determinando fechas apropiadas para iniciar y finalizar dichos períodos.

Para presentar los resultados reales de operación de un período, es indispensable establecer normas y procedimientos para cortar numéricamente las operaciones a una fecha determinada. En algunas operaciones esto será relativamente cómodo, pero en otras será materialmente difícil, por no conocer exactamente la cantidad que corresponde a cada período.

En realidad, un buen número de registros o asientos de contabilidad que se presentan en los estados financieros no pueden ser medidos con toda exactitud, por su naturaleza muchas de las cantidades mostradas en ellos se tienen que determinar a base de estimaciones, tan aproximadas como pueden hacerlas quienes son responsables de preparar dichos estados.

Estas estimaciones temporales para el cierre de cada ejercicio contable son necesarias, ya que por medio de ellas se aplicará a cada ejercicio o período, la parte que más o menos le corresponde.

A pesar de que lo ideal es que estas estimaciones hechas para el cierre del ejercicio concuerden exactamente con la realidad, no importa que no suceda así, pues en la mayoría de casos resultarán diferencias, pero se espera que estas sean mínimas, que deberán ajustarse o regularizarse en el período o períodos posteriores, pero ya se ha hecho lo posible de aplicar en su mayor parte lo que a cada ejercicio le corresponde, cumpliendo con uno de los objetivos básicos de los principios de contabilidad generalmente aceptados, que consisten en incluir en el mismo ejercicio contable todos los

costos y gastos correspondientes a los ingresos registrados durante su transcurso.

El objetivo final de las estimaciones temporales para el cierre del ejercicio contable es: que el Estado de Pérdidas y Ganancias incluya, hasta donde sea posible, todos los ingresos, costos y gastos, y que los saldos de las cuentas que se presenten en el Balance General sean razonablemente ciertos.

Conviene hacer notar que los principios de contabilidad generalmente aceptados, no están encaminados a restringir la compilación y presentación de otra clase de estadísticas o datos de contabilidad para razones internas o como información suplementaria que puede ser incluida y publicada como parte de algún descubrimiento que tenga significación como ayuda de interpretación de datos financieros. En la administración de una empresa, los administradores o gerentes, siempre han necesitado y van a necesitar otra información aparte de los estados financieros.

SIGNIFICADO DE LA EXPRESION PRINCIPIOS
DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

La expresión "principios de contabilidad generalmente aceptados" entró en uso general en los informes de los Contadores Públicos y Auditores, como un resultado de la correspondencia entre un comité y la Comisión de la Bolsa de Valores de Nueva York. Esta correspondencia tomó lugar, más o menos, en los años comprendidos entre 1932 para 1934.

En los términos de la correspondencia, la frase de principios de contabilidad generalmente aceptados fue usado y una carta del presidente de la Comisión de la Bolsa de Valores de Nueva York, que envió a los presidentes de las compañías listadas en la bolsa de valores decía que los informes de los auditores deberfan proveer una respuesta a las siguientes preguntas:

- 1a. Que si en su opinión, el Balance General y el Estado de Pérdidas y Ganancias, presentaban la situación financiera real de la empresa y el resultado de sus operaciones.
- 2a. Que si las cuentas, en su opinión, presentaban una forma consistente en el sistema de contabilidad regularmente empleado por las compañías.
- 3a. Que si este sistema en su opinión, se conformaba a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 4a. Que si los principios de contabilidad generalmente aceptados no se aplicaban en una forma consistente, qué debiera decirse.
- 5a. Que si el Balance General y el Estado de Pérdidas y Ganancias suministraban suficiente información a los administradores, accionistas, y dueños del negocio.

Nueve firmas participaron en una carta conjunta al presidente de la Comisión de la Bolsa de Valores de Nueva York, a la cual dieron, entre otras contestaciones la siguiente:

"Estamos de acuerdo con los cinco principios generales, enumerados en el memorandum agregado a su carta, pero suponemos sea entendido que la aplicación rigurosa es relativamente insignificante".

Las palabras prácticas y principios fueron usadas indistintamente a través de la correspondencia y la palabra finalmente elegida en la forma normal de opinión resultó de las conferencias entre el comité instituido y el Instituto Americano de Contadores, precesor del Instituto de Ejecutivos Financieros.

Los comentarios de estas nueve firmas con relación a estas cinco preguntas, hacen claro que los principios o prácticas generalmente aceptados en ese tiempo eran entendidos, como los cinco principios generales enumerados en el memorandum agregado a la carta del presidente de la Comisión de la Bolsa de Valores de Nueva York, que más tarde fueron adoptados por el concilio y por los miembros del Instituto y otros Contadores que tenían autoridad sustancial para hacerlo.

Los diccionarios están de acuerdo, por lo menos en dar tres definiciones de "principio"; la primera es: fuente, origen, o causa; que es de poca ayuda para los contadores, excepto para hacer énfasis en el carácter primario de algunos principios; la segunda es una verdad fundamental o proposición de la que muchas otras dependen; una verdad fundamental comprendiendo o formando las bases de varias verdades subordinadas; la tercera es una regla general adoptada que sirve como guía de acción para una base de conducta o prácticas. La tercera definición se acerca más a definir lo que los contadores especialmente los Contadores Públicos y Auditores quieren decir por principios.

Debe tenerse cuidado de que cuando se aplique a contabilidad la palabra "principio" no implique una regla rígida de la cual no debe haber desviación. Un principio contable no es un principio que no admite discusión con otros principios; en muchos casos la pregunta es: ¿cuál de todos los principios parcialmente relevantes se debe aplicar?

La palabra generalmente significa perteneciente a muchas personas, cosas y ocasiones. Un sinónimo para la palabra generalmente, es universal. Es probable que esta palabra fue agregada con intenciones de dar alguna responsabilidad a los contadores, para obligarlos a observar prácticas contables en uso emitidas por alguna autoridad en la materia.

La determinación de que si se han usado principios de contabilidad generalmente aceptados, requiere la formación de un juicio o criterio de parte del auditor externo, al mismo tiempo conocimiento de qué principios han sido aceptados generalmente aunque uno de estos haya tenido una aceptación limitada. Un principio puede tener uso limitado pero aún así tener

aceptación general.

Hay que tener presente que puede haber considerable diversidad de prácticas entre los diferentes grupos de contadores en la aplicación de un principio contable.

PARTE IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

- 1a. La auditoría es una actividad profesional que requiere de parte de quien la ejerce, el ejercicio de un criterio sólido y maduro, para seleccionar los procedimientos a seguirse, para evaluar los resultados alcanzados y con base en ellos emitir una opinión.
- 2a. El objeto principal e inmediato del trabajo de auditoría, es suministrar al auditor los elementos de juicio necesarios para orientar e ilustrar su criterio en una forma tal, que él obtenga convicción suficiente para emitir una opinión profesional.
- 3a. El Contador Público y Auditor ejecuta su trabajo mediante la aplicación de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública.
- 4a. Debido a la responsabilidad social que adquiere el Contador Público y Auditor en el desempeño de su profesión, es necesario que su trabajo sea efectuado a un alto nivel de calidad.
- 5a. A los requisitos mínimos de calidad del trabajo profesional ejecutado por el auditor, que se refieren no sólo a las cualidades profesionales sino a su juicio ejercido en el desarrollo de su examen y al emitir su opinión, se les llaman "estándares profesionales de auditoría".
- 6a. Estos estándares profesionales, por su naturaleza e importancia, deben ser de observancia general para toda la profesión, por lo cual se denomina "estándares profesionales de auditoría generalmente aceptados".
- 7a. Para cumplir con los estándares profesionales de auditoría generalmente aceptados, el auditor necesita realizar varias investigaciones que le proporcionen la convicción necesaria para apoyar su opinión.
- 8a. Los medios de que se vale el Contador Público y Auditor para obtener la información necesaria para comprobar la corrección o inco-

rección de los registros contables y de las cifras que presentan los es
tados financieros, se denominan "técnicas de auditoría".

- 9a. Procedimientos de auditoría se les llama al conjunto de actos o de pruebas de diferentes técnicas aplicadas al examen de una partida o de un conjunto de hechos o circunstancias, relacionados con los estados financieros examinados, con el objeto de obtener la suficiente certeza moral para fundar su opinión que ha de emitir sobre dichos estados.
- 10a. Los principios de contabilidad generalmente aceptados, son ciertos postulados básicos, que tienen como principal objetivo ilustrar y orientar el criterio del contador, proporcionando en una forma clara y precisa las bases que deben seguir tanto para el registro de las operaciones contables, como para la formulación de los estados financieros, con el propósito de presentar razonablemente la situación financiera de la empresa y los resultados de operación a una fecha dada y por un período determinado.
- 11a. En la actualidad no están claramente definidos cuáles son los prin
cipios de contabilidad generalmente aceptados. Existen dos puntos de vista para apreciarlos; el primero consiste en precisar cuáles son los principios de contabilidad que deberían ser generalmente aceptados, o sea, los principios ideales que se deberían aplicar; y segundo, cuáles son los principios de contabilidad generalmente aceptados que están siendo aplicados en la actualidad.

RECOMENDACIONES

- 1a. Que el Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, nombre una comisión integrada por Contadores Públicos y Auditores, para que estudie y determine los procedimientos a seguir se para obtener los requisitos mínimos de calidad que deben satisfa
cer los trabajos de auditoría, relacionados con el examen de los es
tados financieros que sean sometidos a la opinión del auditor, con el objeto de que las conclusiones a que se lleguen sean discutidas y aprobadas por la Asamblea General del Colegio, y ser publicadas entre sus miembros.
- 2a. Que se amplíe el programa de enseñanza que se imparte en las dis
tintas Universidades que operan en Guatemala, relacionado con los

estándares profesionales de auditoría generalmente aceptados, por medio de seminarios y prácticas de los estudiantes de Contaduría Pública y Auditoría.

BIBLIOGRAFIA

Paul Grady

Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises.

Published By The American Institute of Accountants.

Maurice Moonitz

The Basic Postulates of Accounting.

Published By The American Institute Accountants.

Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Boletines.

México.

Arthur W. Holmes

Auditoría. Principios y Procedimientos. Tomo I.

Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana.

México.

Mauricio E. Greffier

Técnica Contable, Organización de Empresas.

Editor: "El Ateneo. Buenos Aires.

Joaquín Gómez Morfín

El Control Interno en los Negocios.

Fondo de Cultura Económica.

William H. Bell y Ralph S. Johns

Intervención y Fiscalización de Contabilidades.

The University Society.

Departamento de Investigaciones del American Institute of Accountants.

Auditoría por Contadores Públicos.

Universidad de San Carlos de Guatemala.

Facultad de Ciencias Económicas.

Mancera Hermanos

La Auditoría de los Estados Financieros.

Editorial Banca y Comercio S. de R. L.

México, D. F.

W. A. Paton

Manual del Contador.

Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana.

México.

Carlos Enrique Vásquez Ríos

Dictámenes e Informes de Contadores Públicos y Auditores.

Tesis de Graduación.

Jorge Mario Rubio Juárez

El Control Interno de las Empresas de Seguros en Guatemala.

Tesis de Graduación.

Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores de Guatemala.

Normas de actuación profesional.

Universidad de San Carlos de Guatemala.

Facultad de Ciencias Económicas.

Diccionario Enciclopédico

Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana.

México.

Robert T. Sprouse And Maurice Moonitz

A Tentative Set Of Broad Accounting.

Principles for Bussiness Enterprises.

Published By The American Institute of Accountants.